حسابداری صنعتی مقدماتی

فنی و حرفه‌ای (گروه تحصیلی اداری و مالی)

(رشته حسابداری بازرگانی)









سال سوم دورهٔ آموزش متوسطه فنی و حرفه‌ای

بسم الله الرحمن الرحیم

حسابداری صنعتی مقدماتی

رشتهٔ حسابداری بازرگانی

گروه تحصیلی اداری مالی

زمینهٔ خدمات

شاخهٔ آموزش فنی و حرفه‌ای

شمارهٔ درس ۳۹۵۹

۶۵۷/۴۲
ح ۴۶۸ع
۱۳۹۵

عشقی، ابوالقاسم
حسابداری صنعتی مقدماتی/مؤلفان: ابوالقاسم عشقی ... [و دیگران]. ــ تهران: شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران، ۱۳۹۵.
۱۲۴ص. :مصور. ــ(آموزش فنی و حرفه‌ای؛ شمارهٔ درس ۳۹۵۹)
متون درسی رشتهٔ حسابداری بازرگانی گروه تحصیلی اداری مالی، زمینهٔ خدمات.
برنامه‌ریزی و نظارت، بررسی و تصویب محتوا: کمیسیون برنامه‌ریزی و تألیف کتاب‌های درسی رشتهٔ حسابداری بازرگانی دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش وزارت آموزش و پرورش.
۱. حسابداری صنعتی مقدماتی. الف. عشقی، ابوالقاسم. ب. ایران. وزارت آموزش و پرورش. دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش. ج. عنوان. د. فروست.

۱۳۹۵

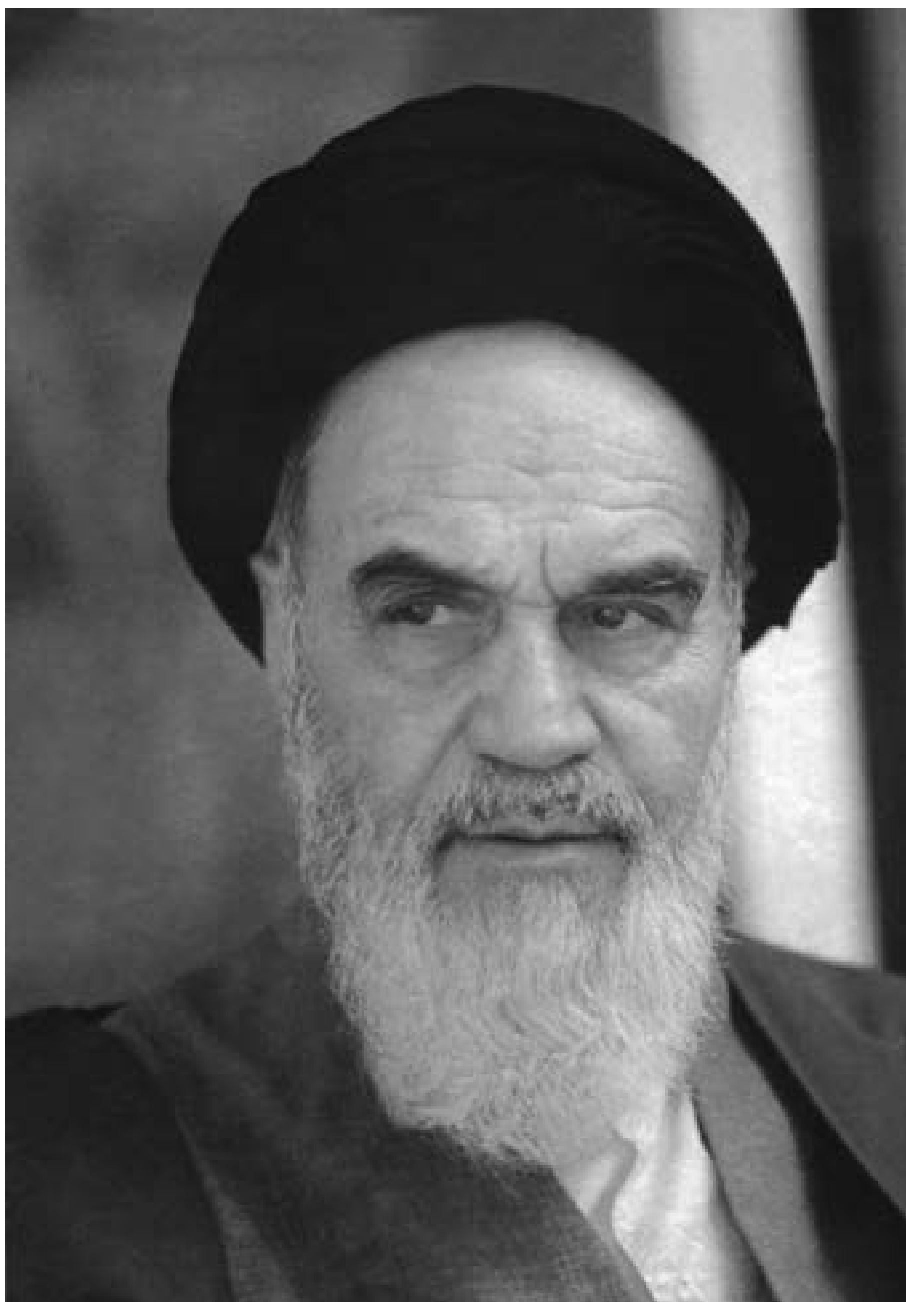
همکاران محترم و دانش‌آموزان عزیز :
پیشنهادات و نظرات خود را دربارهٔ محتوای این کتاب به نشانی تهران ـ صندوق پستی شمارهٔ ۴۸۷۴/۱۵ دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه‌ای و کاردانش، ارسال فرمایند.
پیام‌نگار (ایمیل) info@tvoccd.sch.ir
وب‌گاه (وب سایت) www.tvoccd.sch.ir

محتوای این کتاب براساس ارزشیابی عکس‌العملی هنرآموزان به‌صورت غیر تحریک شده توسط مؤلف زیر نظر کمیسیون تخصصی برنامه‌ریزی و تألیف کتاب‌های درسی رشتهٔ حسابداری بازرگانی توسط آقایان محمدیوسف محمدی،عبداللّه زارعی‌نژاد و سرکار خانم کبری نور شاهی در سال۸۷ـ۱۳۸۶ مورد بازبینی کلی قرار گرفت.

وزارت آموزش و پرورش
سازمان پژوهش و برنامه‌ریزی آموزشی

برنامه ریزی محتوا و نظارت بر تألیف : **دفتر تألیف کتاب‌های درسی فنی و حرفه ای و کاردانش**
نام کتاب : **حسابداری صنعتی مقدماتی ـ ۴۷۶/۴**
مؤلفان : **ابوالقاسم عشقی، محمّدرضا جان پناه، عبداللّه زارعی نژاد و شهلا مجتبایی**
آماده‌سازی و نظارت بر چاپ و توزیع : **ادارهٔ کلّ نظارت بر نشر و توزیع مواد آموزشی**
تهران : خیابان ایرانشهر شمالی ـ ساختمان شمارهٔ ۴ آموزش و پرورش (شهید موسوی)
تلفن : ۹ـ۸۸۸۳۱۱۶۱، دورنگار : ۸۸۳۰۹۲۶۶، کدپستی : ۱۵۸۴۷۴۷۳۵۹،
وب‌سایت : www.chap.sch.ir
صفحه آرا : **طرفه سهائی**
طراح جلد : **مریم کیوان**
ناشر : **شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران : تهران ـ کیلومتر ۱۷ جادهٔ مخصوص کرج ـ خیابان۶۱ (دارو پخش)**
تلفن : ۵ ـ ۴۴۹۸۵۱۶۱، دورنگار : ۴۴۹۸۵۱۶۰، صندوق پستی : ۱۳۹ـ۳۷۵۱۵
چاپخانه : **شرکت چاپ و نشر کتاب‌های درسی ایران «سهامی خاص»**
سال انتشار : **۱۳۹۵**

شابک ۲ـ۰۳۳۱ـ۰۵ـ۹۶۴ **ISBN 964-05-0331-2**



اول باید اخلاصتان را قوی بکنید، ایمانتان را قوی بکنید، . . . و این اخلاص و ایمان، شما را تقویت می‌کند و روحیهٔ شما را بالا می‌برد و نیروی شما جوری می‌شود که هیچ قدرتی نمی‌تواند (با شما) مقابله کند.

امام خمینی (ره)

فهرست مطالب

مقدمه

حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)، بخش عمده‌ای از دانش حسابداری را تشکیل می‌دهد که استفاده از آن برای دستیابی به بهای تمام شدهٔ محصولات تولیدی و خدمات ارائه شده جهت بهبود وضعیّت اقتصادی و صنعتی کشور ضروری به‌نظر می‌رسد ؛ زیرا با تقلیل بهای تمام شدهٔ محصولات و خدمات از طریق کنترل هزینه‌ها، مدیریت، امکان می‌یابد بهای فروش را مطابق با عرضه و تقاضا تعیین نماید. به عبارت دیگر، سود باید از تقلیل بهای تمام شده بدست آید نه از طریق افزایش بهای فروش، تا زمینهٔ رقابت ایجاد گردد.

در این کتاب سعی شده، حسابداری بهای تمام شده با بیانی ساده تشریح گردد. به‌طوری که مطالعه‌کنندگان حسابداری، در سطوح مقدماتی نیز امکان استفاده از مطالب مندرج در کتاب را داشته باشند. بنابراین با طرح مسائل نمونه و حلّ آنها اهداف فوق دنبال گردیده است. ضمناً در آخر هر فصل، با ارائهٔ سؤالات و تستهای گوناگون، همچنین مسائل مختلف از ساده به مشکل، برای فراگیر امکان خودآزمایی نیز فراهم شده است.

هدف کلّی

ایجاد توانایی انجام عملیات روزانهٔ حسابداری و جمع‌آوری اطلاعات و محاسبه بهای تمام شده محصول و خدمات در واحدهای تولیدی.

فصل اوّل

شناخت حسابداری صنعتی (بهای تمام شده)

هدفهای رفتاری : در پایان این فصل، از فراگیر انتظار می‌رود :

۱ــ حسابداری بهای تمام شده را تعریف کند.
۲ــ مفهوم حسابداری بهای تمام شده را بیان کند.
۳ــ اهمیّت و کاربرد حسابداری بهای تمام شده را شرح دهد.
۴ــ اطّلاعات اوّلیه حسابداری بهای تمام شده را بیان نماید.
۵ــ مفهوم اصطلاحات متداول در حسابداری بهای تمام شده را توضیح دهد.
۶ــ وظایف دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده را توضیح دهد.
۷ــ جایگاه دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده را در موسسات تولیدی تشریح نماید.
۸ــ عوامل تشکیل‌دهندهٔ بهای تمام شده را نام ببرد.
۹ــ حساب کالای در جریان ساخت را شرح دهد.
۱۰ــ نمودار گردش هزینه‌ها را ترسیم نماید.

شناخت حسابداری صنعتی (بهای تمام شده)

حسابداری بهای تمام شده و مفهوم آن

با گذشت زمان، دامنهٔ حسابداری چنان وسعت یافته که ارائه تمام مطالب آن تحت عنوان «حسابداری» امکان‌پذیر نیست. به همین دلیل بتدریج حسابداری به شاخه‌های مختلفی تقسیم شده است، بعضی از این شاخه‌ها عبارتند از :

حسابداری مالی، حسابداری دولتی، حسابرسی، حسابداری مدیریت و... .

حسابداری بهای تمام شده یکی از شاخه‌های حسابداری مدیریت است که عهده‌دار وظایف متعدّدی مانند : ایجاد روشهای کنترل هزینه، ارزیابی موجودیها و... به منظور دستیابی به اهداف خاصی از قبیل رسیدن به بهای تمام شدهٔ مناسب و راهنمایی مدیران در جهت تصمیم‌گیریهای آتی می‌باشد.

تعریف حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)

برای حسابداری بهای تمام شده (صنعتی) تعاریف بسیاری ارائه شده که تعریف زیر از آن جمله است : «حسابداری بهای تمام‌شده به شاخه‌ای از حسابداری اطلاق می‌شود که وظیفه‌اش جمع‌آوری اطلاعات مربوط به عوامل هزینه، محاسبهٔ بهای تمام شده محصولات و خدمات، همچنین ارائهٔ روشهای تقلیل بهای تمام شده تولیدات، از طریق تجزیه و تحلیل گزارشها و بررسی شیوه‌های تولید می‌باشد».

اهمیّت حسابداری بهای تمام شده

حسابداری بهای تمام شده با ابزار حسابداری، مدیریت را برای برنامه‌ریزی، کنترل و ارزیابی نتایج عملیات، مجهّز نموده و به‌عنوان بازوی مدیریت، در برنامه‌ریزی و کنترل فعّالیتها تلقی می‌شود.

این شاخه از حسابداری، مدیریت را در برآورد و جمع‌آوری اطّلاعات مربوط به هزینهٔ مواد، هزینهٔ حقوق و دستمزد و سایر هزینه‌های تولیدی یاری می‌نماید.

جمع‌آوری اطّلاعات مربوط به هزینه‌ها می‌تواند مدیران را در تصمیم‌گیری برای توسعهٔ تأسیسات و ماشین‌آلات به منظور افزایش تولید و فروش از طرق مختلف مانند : خرید، تعویض، ساخت و یا اجاره تأسیسات و ماشین‌آلات جدید یاری نماید.

به‌عنوان مثال، مدیران یک کارخانه مصمّم به‌افزایش میزان تولید می‌باشند. ماشین‌آلات مورد نیاز برای افزایش تولید را می‌توان به یکی از طرق زیر تهیّه نمود :

۱ــ خرید ماشین‌آلات جدید

۲ــ اجارهٔ ماشین‌آلات مورد نیاز

۳ــ تعویض ماشین‌آلات موجود با ماشین‌آلات جدید.

حسابداری بهای تمام شده، هزینه‌های بکارگیری هر یک از شیوه‌های فوق و بهای تمام شدهٔ محصول ساخته شده در هر شیوه را برآورد می‌نماید و مدیریت، با توجه به امکانات و محدودیتهای مؤسسه و با درنظر گرفتن برآوردهای انجام شده، بهترین و باصرفه‌ترین راه ممکن را انتخاب و اجرا خواهد نمود.

مدیران با استفاده از اطلاعات ارائه شده به‌وسیلهٔ حسابداری بهای تمام شده، مراکزی از کارخانه را که کارآیی کمتری دارند و یا وظایف خود را به درستی انجام نداده‌اند، شناسایی می‌نمایند.

به‌طور کلّی، حسابداری بهای تمام شده این وظایف را به عهده دارد :

الف ــ یاری مدیران در ایجاد و اجرای برنامه‌ها

ب ــ برقراری روشها و شیوه‌های اعمال کنترل، به منظور کاهش معقول هزینه‌ها

ج ــ راهنمایی مدیریت در تصمیم‌گیریهای نهایی به منظور انتخاب بهترین راه‌حل از راه‌حلهای موجود

د ــ ارزیابی موجودیها به منظور هزینه‌یابی و قیمت‌گذاری آنها و کنترل مقداری موجودیها

هـ ــ پیش‌بینی هزینه‌های تولید برای یک دورهٔ معیّن (بودجه‌بندی)

و ــ جمع‌آوری، تفکیک، ثبت و تسهیم هزینه‌ها.

کاربرد حسابداری بهای تمام شده

استفاده از حسابداری بهای تمام شده و نتایج حاصل از آن، تنها به مؤسّسات تولیدی محدود نمی‌شود ؛ بلکه مؤسّسات غیرتولیدی مانند : ادارات دولتی، شرکتهای بیمه، بیمارستانها، دانشگاهها، مؤسّسات حمل و نقل، شرکتهای هواپیمایی، عمده‌فروشیها، خرده‌فروشیها و... نیز می‌توانند از حسابداری بهای تمام شده برای محاسبهٔ بهای تمام شده خدمات ارائه شده و افزایش کارآیی فعالیتهای خود، استفاده کنند.

به‌عنوان مثال، شرکتهای حمل و نقل با استفاده از حسابداری بهای تمام شده می‌توانند هزینهٔ حمل و نقل یک تُن بار و یا جابجایی یک مسافر را در طول یک کیلومتر محاسبه نمایند که اصطلاحاً به آن تُن کیلومتر یا مسافر کیلومتر گفته می‌شود. همچنین

مؤسّسات آموزشی با استفاده از روشها و شیوه‌های موجود در حسابداری بهای تمام شده، قادر خواهند بود هزینهٔ آموزش یک دانش‌آموز یا دانشجو را برای گذراندن یک واحد درسی در ساعت یا یک ترم تحصیلی محاسبه نمایند. مؤسسات خرده‌فروشی و عمده‌فروشی نیز می‌توانند با بهره‌گیری از حسابداری بهای تمام شده هزینه‌های سفارش یا فروش هر واحد کالای خریداری شده یا فروش رفته را محاسبه نمایند.

با توجه به مثالهای ارائه شده می‌توان تا حدّ زیادی به کاربرد حسابداری بهای تمام شده در مؤسّسات غیرتولیدی پی برد.

لازم به توضیح است که مهمترین کاربرد این شاخه از حسابداری، محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده در مؤسّسات تولیدی می‌باشد که قسمت عمدهٔ بحث این کتاب را تشکیل می‌دهد.

اطّلاعات اوّلیه حسابداری بهای تمام شده

اطّلاعات اوّلیه حسابداری بهای تمام شده شامل اسناد و مدارک و گزارشهایی است که برای رسیدن به اهداف حسابداری بهای تمام شده مورد نیاز می‌باشد. از قبیل فاکتور خرید مواد، برگ رسید مواد وارده به انبار، حواله صدور مواد از انبار به قسمتهای مختلف تولید، حواله نقل و انتقالات داخلی مواد بین دوایر، گزارشهای ساعات کار انجام شده تولیدی و غیرتولیدی و اوقات تلف شده، اطّلاعات مربوط به ظرفیّت اسمی و عملی کارخانه، آمار مربوط به مشخّصات فیزیکی کارخانه (مساحت زیربنا و سطح اشغالی ماشین‌آلات)، قطعات یدکی مورد نیاز ماشین‌آلات، برق مصرفی و سایر نیروهای محرّکه مورد نیاز، آمار نیروی انسانی و...

لازم به یادآوری است که قسمتی از این اطّلاعات، توسّط دوایر دیگر جمع‌آوری می‌شود و به حسابداری بهای تمام شده ارسال می‌گردد. بنابراین اطّلاعات ارسالی باید **صحیح، دقیق، کافی، مربوط، قابل‌اعتماد** و **به‌موقع** باشد.

پردازش اطّلاعات جمع‌آوری شده که اغلب اطّلاعات غیرحسابداری است، توسّط دایره حسابداری بهای تمام شده باید به نحوی انجام شود که مدیریت را در تصمیم‌گیریها به نحو مطلوب یاری نماید.

اصطلاحات متداول حسابداری بهای تمام شده

علوم و فنون مختلف، هر یک دارای اصطلاحات خاصّی هستند که بکارگیری صحیح آنها فراگیری را ساده‌تر خواهد نمود.

حسابداری بهای تمام شده نیز دارای اصطلاحات گوناگونی است که هر یک بیانگر مفهوم خاصّی می‌باشد. در این قسمت بعضی از این اصطلاحات را به‌طور خلاصه تعریف می‌کنیم تا مطالب بعدی برای دانش‌آموزان گویاتر باشد.

هزینه‌یابی: محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده و موجودی کالای در جریان ساخت را هزینه‌یابی گویند.

کالای ساخته شده: به محصولاتی گفته می‌شود که جریان تولید را کاملاً طی کرده، برای فروش آماده می‌باشند.

کالای در جریان ساخت: به محصولات یا موجودیهایی اطلاق می‌شود که ساخت آنها هنوز به اتمام نرسیده باشد.

عوامل بهای تمام شده: عوامل بهای تمام شده عبارت از هزینه‌هایی است که برای ساخت محصول به‌مصرف می‌رسند و شامل موادّ اوّلیه، دستمزد و هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار ساخت) می‌باشند.

تولید: عبارت از تغییر شکل و ماهیّت مواد، طی مراحل مختلف به کالاست. به‌طوری که پس از این تغییر شکل، موادّ خام به کالای ساخته شده تبدیل شود.

به‌عنوان مثال تولید کارخانهٔ ریسندگی، انواع مختلف نخ می‌باشد که از تبدیل چند مادّه اوّلیه نظیر : پنبه، پشم، پلی‌استر و نایلون بدست می‌آید. همچنین تولید کارخانهٔ ذوب آهن، محصولاتی از قبیل تیرآهن، ورق، نبشی و غیره می‌باشد. در این کارخانه سنگ آهن در کوره‌های مخصوص ذوب می‌شود و پس از طی مراحل مختلف به کالاهای یاد شده تبدیل می‌گردد.

حسابداری بهای تمام شده و جایگاه آن

در مؤسسات تولیدی، با توجّه به حجم فعالیتها، تخصّصی شدن موضوع هزینه‌یابی و تفکیک هزینه‌ها، محاسبه بهای تمام شده محصولات ساخته شده و رسیدن به اهداف مورد انتظار، ایجاد دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده به موازات دایرهٔ حسابداری مالی ضرورت می‌یابد.

دایره حسابداری مالی، وضعیّت مالی مؤسّسه را در قالب گزارش (صورت خلاصه سود و زیان، ترازنامه و صورت گردش وجوه نقد) منعکس می‌نماید و نشان دهنده این است که فعالیتهای مؤسّسه در طول دورهٔ مالی، چه نتایج کلّی دربر داشته است. ولی دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده به جزئیات فعالیتهای دوایر تولیدی، مراکز هزینه و قسمتهای مختلف می‌پردازد و نتایج عملیّات خود را در قالب گزارشهایی مانند گزارش مصرف مواد، ساعات کار انجام شده، اوقات تلف شده، ضایعات، قیمت تمام شدهٔ کالای ساخته شده و در جریان ساخت و... در اختیار مدیران قرار می‌دهد.

دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده، دارای یک نفر مسئول می‌باشد که تحت نظر مدیر مالی انجام وظیفه می‌کند.

عوامل بهای تمام شده

عوامل بهای تمام شده، عبارت از هزینه‌هایی است که به‌صورت مستقیم و غیرمستقیم در ساخت محصول به مصرف می‌رسند. این عوامل، شامل سه جزءِ اصلی می‌باشند که عبارتند از : موادّ اوّلیه، دستمزد و سربار تولید.

موادّ اوّلیه: برای ساخت محصول، باید از موادی که در طبیعت وجود دارد و یا کالاهایی که در کارخانه‌های دیگر ساخته شده‌اند استفاده نمود. به این دسته از مواد، موادّ اوّلیه گفته می‌شود.

به‌عنوان مثال، موادّ اوّلیه برای کارخانهٔ ریسندگی پنبه می‌باشد که از طبیعت بدست می‌آید و به نخ تبدیل می‌شود. درحالی که موادّ اوّلیه برای کارخانهٔ بافندگی، نخ می‌باشد که کالای ساخته شدهٔ کارخانهٔ ریسندگی بوده است.

دستمزد: عبارت از حق‌الزحمه‌ای است که برای تبدیل مواد به کالا به کارگران پرداخت می‌شود.

هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار تولید): هزینه‌هایی است که در کارخانه به مصرف می‌رسند، به‌استثنای موادّ اوّلیه و دستمزد مستقیم، هزینه‌های غیرمستقیم تولید را اصطلاحاً سربار ساخت، سربار تولید، هزینه‌های عمومی کارخانه و سربار کارخانه نیز می‌گویند.

بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از : مواد غیرمستقیم، دستمزد غیرمستقیم، هزینه استهلاک داراییهای ثابت (ساختمان، تأسیسات و ماشین‌آلات)، هزینه بیمه‌های اجتماعی کارگران، هزینه سوخت، روشنایی و حرارت مرکزی کارخانه، هزینه تعمیر و نگهداری ماشین‌آلات.

حساب کالای در جریان ساخت

در مؤسسات تولیدی، از حسابی به‌نام حساب کالای در جریانِ ساخت استفاده می‌شود که هزینه‌های تشکیل‌دهندهٔ بهای تمام شده (موادّ اوّلیه، دستمزد و هزینه‌های غیرمستقیم تولید) به بدهکار اینِ حساب انتقال می‌یابد. یعنی حساب کالای در جریان ساخت به‌ازای هر یک از عوامل بهای تمام شده، که در ساخت محصول به‌کار می‌روند، بدهکار می‌گردد. در مقابل، پس از ساخت محصول در واحد تولیدی و انتقال آن به انبار، بهای تمام شدهٔ آن محاسبه و از حساب کالای در جریان ساخت خارج می‌شود. به‌عبارت دیگر، حساب کالای در جریان ساخت معادل بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده طی دوره بستانکار می‌گردد.

حساب کالای در جریان ساخت

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مواد اولیه مصرفی	××	بهای تمام شده کالای ساخته شده	×××
دستمزد مستقیم	××		
هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار تولید)	××	مانده، بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت آخر دوره	××
	××××		××××

مانده حساب کالای در جریان ساخت، بهای تمام شدهٔ موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره را نشان می‌دهد.

اگر یک کارخانه، دارای چند دایرهٔ تولیدی باشد، در دفتر معین کارخانه برای هر دایرهٔ تولیدی، یک حساب کالای در جریان ساخت و در دفتر کل کارخانه، حساب کنترل کالای در جریان ساخت برای تمام دوایر تولیدی افتتاح می‌شود. به‌عنوان مثال، حساب کالای در جریان ساخت کارخانه‌ای که به ساخت یک نوع میز و صندلی اشتغال دارد، در دفتر کل و دفتر مُعین به‌صورت زیر خواهد بود.

کنترل کالای در جریان ساخت (دفتر کل)

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مواد اولیه مصرفی	۲,۰۰۰,۰۰۰	بهای تمام شده کالای ساخته شده	۳,۶۰۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	۱,۵۰۰,۰۰۰	موجودی کالای در جریان ساخت	
هزینه‌های غیرمستقیم تولید	۸۰۰,۰۰۰	پایان دوره	۷۰۰,۰۰۰
	۴,۳۰۰,۰۰۰		۴,۳۰۰,۰۰۰
موجودی کالای در جریان ساخت			
اول دوره بعد	۷۰۰,۰۰۰		

کالای در جریان ساخت (صندلی) (دفتر معین)

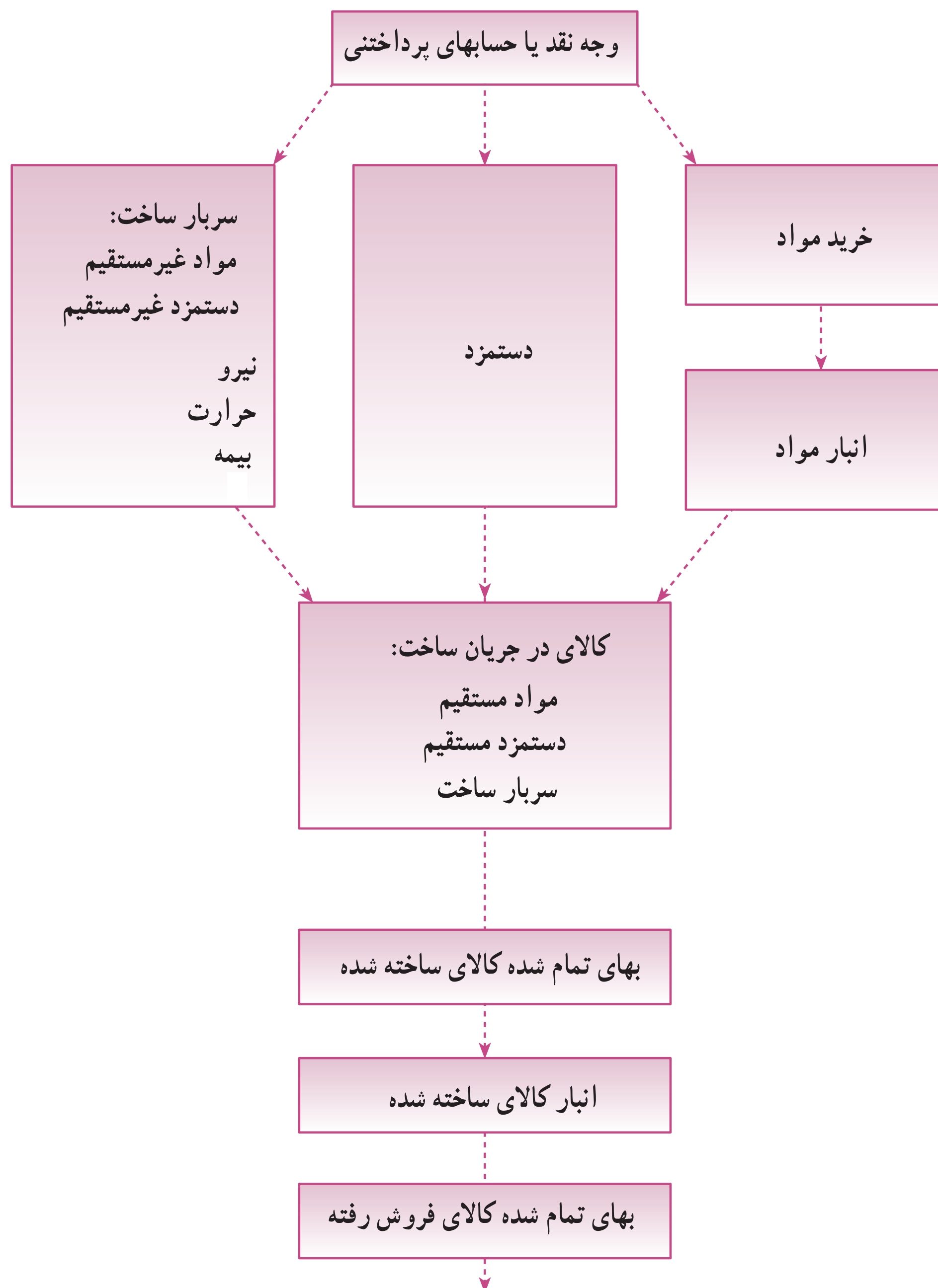
بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مواد اولیه مصرفی	۱,۱۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده	۲,۰۵۰,۰۰۰
		محصول ساخته شده	
دستمزد مستقیم	۷۵۰,۰۰۰	موجودی کالای در جریان ساخت	۳۰۰,۰۰۰
هزینه‌های غیرمستقیم تولید	۴۵۰,۰۰۰	پایان دوره	
	۲,۳۵۰,۰۰۰		۲,۳۵۰,۰۰۰
موجودی کالای در جریان			
ساخت اول دوره بعد	۳۰۰,۰۰۰		

کالای در جریان ساخت (میز) (دفتر معین)

بدهکار	مبلغ	بستانکار	مبلغ
مواد اولیه مصرفی	۸۵۰,۰۰۰	بهای تمام شده محصول	۱,۵۵۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم	۷۵۰,۰۰۰	ساخته شده	
هزینه‌های غیرمستقیم تولید	۳۵۰,۰۰۰	موجودی کالای در جریان	
		ساخت آخر دوره	۴۰۰,۰۰۰
	۱,۹۵۰,۰۰۰		۱,۹۵۰,۰۰۰
موجودی کالای در جریان			
ساخت اول دوره بعد	۴۰۰,۰۰۰		

مراحل گردش هزینه‌ها در حسابداری بهای تمام شده، به‌صورت نمودار تشریح گردیده است.

نمودار گردش هزینه‌ها در حسابداری بهای تمام شده



توضیح:

۱ــ وجه نقد و حسابهای پرداختنی برای خرید موادّ اوّلیه که یک قلم دارایی است به مصرف می‌رسد و مواد در حساب موجودیها نگهداری می‌شود.

۲ــ بتدریج که مواد در تولید مصرف می‌شود، به حساب کنترل کالای در جریان ساخت انتقال می‌یابد.

۳ــ قسمتی از وجوه نقد و حسابهای پرداختنی، به مصرف دستمزد و سربار کارخانه می‌رسد که این دو عامل نیز به حساب کالای در جریان ساخت منتقل و به مواد اولیه اضافه می‌گردند.

۴ــ پس از تکمیل کالا، هزینه‌های فوق به‌عنوان دارایی، از حساب کالای در جریان ساخت به حساب موجودی کالای ساخته شده منتقل می‌گردد.

۵ــ هنگام فروش کالای ساخته شده، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، از حساب موجودی کالای ساخته شده به حساب قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته منتقل می‌شود تا در پایان دوره، به خلاصه حساب سود و زیان انتقال یابد.

به این ترتیب، حساب کالای ساخته شده که یک قلم دارایی است به حساب بهای تمام شده کالای فروش رفته که یکی از اقلام هزینه است، تبدیل می‌گردد.

سؤالات و تستهای فصل اوّل

الف ــ به پرسشهای زیر پاسخ دهید.

۱ــ حسابداری بهای تمام شده را تعریف کنید.

۲ــ اهمیّت حسابداری بهای تمام شده را با ذکر یک مثال توضیح دهید.

۳ــ کاربرد حسابداری بهای تمام شده را با ذکر دو مثال در مؤسسات تولیدی و غیرتولیدی شرح دهید.

۴ــ اطّلاعات اوّلیه حسابداری بهای تمام شده باید دارای چه خصوصیّاتی باشد؟

۵ــ عوامل بهای تمام شده کدامند؟ تعریف کنید.

۶ــماندهٔ حساب کالایِ در جریانِ ساخت چیست؟

۷ــ چه فرقی بین حسابِ کنترل کالایِ در جریانِ ساخت در دفتر کل و حسابهای کالایِ در جریان ساخت در دفتر معین می‌باشد؟

۸ــ موادّ اوّلیه، بتدریج که در تولید مصرف می‌شود به کدام حساب انتقال می‌یابد؟

۹ــ پس از تکمیل محصول، قیمت تمام شدهٔ آن، از حساب کالای در جریان ساخت به کدام حساب منتقل می‌شود؟

۱۰ــ حساب کالای ساخته شده که یکی از اقلام دارایی است، بعد از فروش کالا به کدام حساب که یکی از اقلام هزینه می‌باشد، منتقل می‌گردد؟

ب ــ در تستهای زیر، گزینه صحیح را با علامت (×) مشخص نمایید.

۱ــ ایجاد روشهای کنترل هزینه و ارزیابی موجودیها، جزءِ وظایف کدام‌یک از شاخه‌های حسابداری است؟

الف) حسابداری دولتی　　ب) حسابداری بهای تمام شده

ج) حسابرسی　　د) حسابداری مالی

۲ــ کدامیک از موارد زیر، جزءِ وظایف حسابداری بهای تمام شده (صنعتی)، محسوب نمی‌شود؟

الف) راهنمایی مدیران در تصمیم‌گیریهای نهایی

ب) ارزیابی موجودیها به منظور هزینه‌یابی

ج) یاری مدیران در ایجاد و اجرای برنامه‌ها

د) تصمیم‌گیری در مورد افزایش یا کاهش میزان تولید

۳ــ مهمترین کاربرد حسابداری بهای تمام شده کدام است؟

الف) محاسبه هزینه سفارش یا فروش یک تن کالای خریداری شده یا فروش رفته

ب) محاسبه هزینه آموزش یک دانش‌آموز برای گذراندن یک واحد درسی

ج) محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده در مؤسسات تولیدی

د) محاسبهٔ هزینه حمل و نقل یک تن بار در مؤسسات حمل و نقل

۴ــ دایرهٔ حسابداری صنعتی با جمع‌آوری اطّلاعاتِ مورد نیاز از دوایر دیگر، قادر به انجام کدام‌یک از عملیّات زیر نمی‌باشد :

الف) پیش‌بینی هزینه‌های تولید

ب) تسهیم هزینه‌ها به مراکز مختلف

ج) تفکیک هزینه‌ها

د) بازاریابی برای فروش محصول

۵ــ کدام‌یک از موارد زیر، جزءِ اطّلاعات اوّلیه حسابداری صنعتی محسوب نمی‌شود؟

الف) ظرفیّت اسمی و عملی کارخانه

ب) آمار مربوط به مشخّصات فیزیکی کارخانه

ج) آمار مربوط به فروش محصول

د) آمار نیروی انسانی

۶ــ اسناد و مدارک اوّلیه حسابداری، عبارتند از :

الف) فاکتور خرید، برگ رسید مواد

ب) برگ رسید مواد، فاکتور فروش

ج) فاکتور خرید مواد، دفتر روزنامه

د) حوالهٔ صدور مواد، دفتر کل

۷ــ کدام‌یک از عبارتهای زیر صحیح است؟

الف) حساب کالای در جریانِ ساخت، معادل بهای تمام شده کالای ساخته شده بدهکار می‌شود.

ب) حساب کالای در جریانِ ساخت، به‌ازای عوامل بهای تمام شده بستانکار می‌شود.

ج) حساب کالای در جریانِ ساخت، به‌ازای عوامل بهای تمام شده بدهکار می‌شود.

د) ماندهٔ حساب کالای در جریانِ ساخت، بهای تمام شده کالای ساخته شده را نشان می‌دهد.

۸ــ اگر یک کارخانه دارای چند دایرهٔ تولیدی باشد، برای افتتاح حساب کالای در جریان ساخت، در دفتر کل و دفتر معین به چه ترتیب عمل می‌شود؟

الف) در دفتر معین کارخانه برای تمام دوایر یک حساب و در دفتر کل نیز برای تمام دوایر یک حساب افتتاح می‌شود.

ب) در دفتر معین کارخانه برای هر دایره یک حساب و در دفتر کل کارخانه نیز برای هر دایره یک حساب درنظر گرفته می‌شود.

ج) در دفتر معین کارخانه برای هر دایره یک حساب و در دفتر کل کارخانه برای تمام دوایر یک حساب افتتاح می‌شود.

د) در دفتر معین کارخانه برای تمام دوایر یک حساب و در دفتر کل نیز برای هر یک از دوایر یک حساب افتتاح می‌شود.

۹ــ پس از فروش کالای ساخته شده بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته از حساب موجودی کالای ساخته شده به کدام حساب منتقل می‌شود؟

الف) خلاصه سود و زیان
ب) کالای در جریان ساخت
ج) فروش کالا
د) قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته

فصل دوم

طبقه‌بندی عوامل بهای تمام شده

هدفهای رفتاری : در پایان این فصل، از فراگیر انتظار می‌رود :

۱ــ ضرورت طبقه‌بندی هزینه را بیان نماید.
۲ــ طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها را شرح دهد.
۳ــ نمودار طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها را ترسیم نماید.
۴ــ طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آن با محصول را شرح دهد.
۵ــ بهای اوّلیه، هزینه تبدیل و هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم را شرح دهد.
۶ــ نمودار طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آن با محصول را ترسیم نماید.
۷ــ طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آن با تغییر حجم تولید را شرح دهد.
۸ــ هزینه‌های ثابت و متغیّر را توضیح دهد.
۹ ــ گزارشهای متداول درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را تهیّه نماید.

طبقه‌بندی عوامل بهای تمام شده

ضرورت طبقه‌بندی هزینه‌ها

در مؤسّسات تولیدی، هزینه‌ها به طرق مختلف طبقه‌بندی می‌شوند. طبقه‌بندی هزینه‌ها به مدیران امکان می‌دهد تا براساس اهداف از پیش تعیین شده، هر هزینه را در طبقهٔ خود مورد مطالعه و تجزیه و تحلیل قرار دهند. به بیان دیگر، طبقه‌بندی هزینه‌ها با توجّه به اطّلاعات جمع‌آوری شدهٔ مربوط به هر طبقه از هزینه، مدیران را قادر می‌سازد تا سریعاً به ماهیّت هزینه پی برده، از اطّلاعات موجود بهره‌برداری لازم را بنمایند.

چنانچه هزینه‌ها طبقه‌بندی نشوند، به علّت فراوانی اقلام هزینه، بررسی علل ایجاد و تصمیم‌گیری در مورد لزوم مصرف، همچنین نحوهٔ صرفه‌جویی در مصرف آنها با اشکال مواجه خواهد بود.

اینک که لزوم طبقه‌بندی هزینه‌ها تا حدّی مشخّص شد، به توضیح بعضی از انواع طبقه‌بندی می‌پردازیم.

طبقه‌بندی طبیعی هزینه

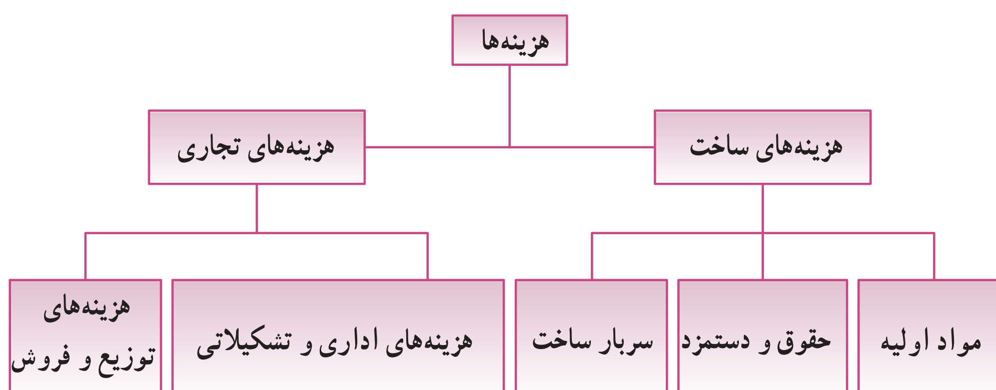
طبقه‌بندی طبیعی، یکی از رایج‌ترین طرق گروه‌بندی هزینه‌ها می‌باشد. با استفاده از این روش، هزینه‌ها به دو گروه تقسیم می‌شوند که عبارتند از : هزینه‌های ساخت و هزینه‌های تجاری.

گروه اوّل، هزینه‌های ساخت: شامل هزینه‌هایی است که در کارخانه به مصرف می‌رسد. مانند موادّ اوّلیه مصرفی، دستمزد و هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار ساخت).

گروه دوم، هزینه‌های تجاری: شامل هزینه‌هایی است که در بخشهای دیگری بجز کارخانه مصرف می‌شوند. مانند هزینه‌های اداری و تشکیلاتی، هزینه‌های توزیع و فروش. هزینه‌های تجاری را هزینه‌های عملیاتی نیز می‌گویند.

این نوع طبقه‌بندی، به مدیران و دیگر اشخاصی که مسئولیت تنظیم بودجه را به عهده دارند، امکان می‌دهد تا با توجّه به برنامه‌های پیش‌بینی شده، بودجهٔ مورد نیاز هر قسمت را به‌طور جداگانه تنظیم نمایند.

نمودار طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها



نمودار ۱ــ۲

طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آنها با محصول

قبل از تشریح این نوع طبقه‌بندی، بعضی اصطلاحات متداول توضیح داده می‌شود.

ــ ***بهای اوّلیه:*** عبارت است از مجموع هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم، در ساخت محصول به مصرف می‌رسند. مانند موادّ اوّلیه مصرفی، دستمزد مستقیم کارگران.

بهای اوّلیه از رابطهٔ زیر محاسبه می‌شود :

دستمزد مستقیم + موادّ اوّلیه مصرفی = بهای اوّلیه

ــ ***هزینه‌های تبدیل:*** برای تغییر شکل موادّ اوّلیه و تبدیل آن به محصولات ساخته شده، به نیروی کار و وسایل فیزیکی مانند ماشین‌آلات و غیره نیاز می‌باشد که استفاده از این عوامل، مستلزم احتساب مبلغ دستمزد پرداختی به کارگران و صرف هزینه‌های سربار (هزینه‌های ساخت غیرمستقیم کارخانه) است.

به عبارت دیگر، هزینه‌های تبدیل، به مجموع هزینه‌هایی گفته می‌شود که برای تبدیل موادّ اوّلیه به محصولات ساخته شده، به مصرف می‌رسند.

هزینه تبدیل از رابطهٔ زیر محاسبه می‌شود :

(هزینه‌های غیرمستقیم تولید) سربار ساخت + دستمزد مستقیم = هزینه تبدیل

در طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آنها با محصول، هزینه‌هایی که برای تولید محصول به مصرف می‌رسند به دو گروه اصلی : «هزینه‌های مستقیم تولید و هزینه‌های غیرمستقیم تولید» تقسیم می‌شوند.

هزینه‌های مستقیم: هزینه‌هایی است که بتوان به‌آسانی آنها را به سفارش، مرحله یا محصول معیّنی ارتباط داد.

هزینه‌های مستقیم تولید را موادّ اوّلیه مصرفی، دستمزد مستقیم و سایر هزینه‌های مستقیم تشکیل می‌دهند.

هزینه‌های غیرمستقیم تولید: سربار ساخت از هزینه‌هایی تشکیل شده که در کارخانه به مصرف می‌رسند ولی در ارتباط مستقیم با تولید نیستند.

در این قسمت، به معرفی هر یک از عوامل هزینه در طبقه‌بندی فوق می‌پردازیم.

هزینه‌های مستقیم: هزینه‌های مستقیم شامل :

ــ **موادّ مستقیم:** مشخص‌ترین عامل ساخت محصول، موادّ اوّلیه است.

به‌طوری که می‌توان گفت موادّ رکن اصلی تولید محصول را تشکیل می‌دهند. به‌عنوان مثال، برای ساختن میز و صندلیِ چوبی از چوب که مادّه اوّلیه این صنعت است استفاده می‌شود. همچنین در کارخانهٔ ذوب آهن، سنگ آهن به‌عنوان مادّه اصلی تولید ورق و تیرآهن، بکار گرفته می‌شود.

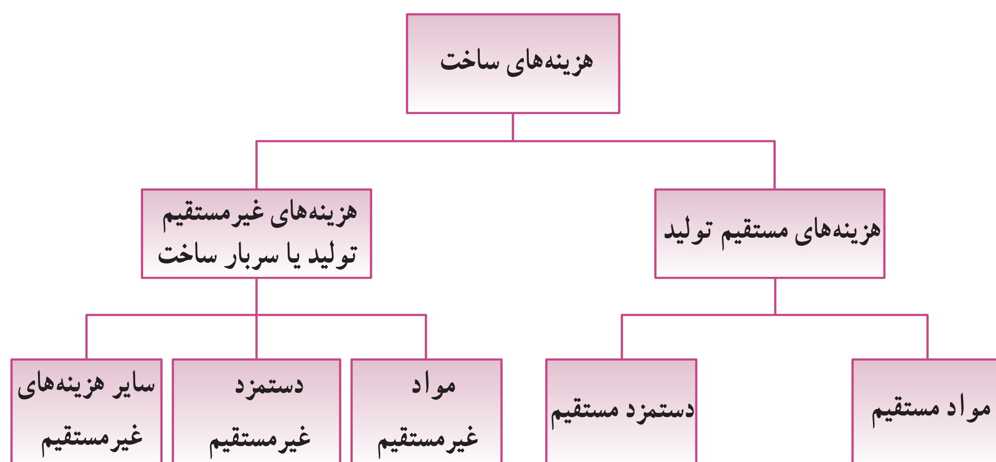
یکی از عوامل مهم در طبقه‌بندی مواد به‌عنوان موادّ مستقیم، ارتباط آن با محصول ساخته شده می‌باشد.

به عبارت دیگر هرگاه موادّی مستقیماً در ساخت محصول بکار رود آن را موادّ مستقیم گویند.

ــ **دستمزد مستقیم:** در هر مؤسّسهٔ تولیدی، کارگران بسته به نوع فعالیتشان در طبقات مختلف شغلی قرار می‌گیرند. به آن گروه از کارگران که مستقیماً در خطّ تولید به ساخت محصول اشتغال دارند، کارگران مستقیم تولید می‌گویند. حقوق و دستمزد این گروه از کارگران دستمزد مستقیم نامیده می‌شود. به‌عنوان مثال، برای ساختن میز و صندلی چوبی از تعدادی کارگر در قسمتهای مختلف از جمله چوب‌بری، نجّاری و رنگ‌کاری استفاده می‌شود که دستمزد آنان، دستمزد مستقیم تولید است.

هزینه‌های غیرمستقیم تولید (سربار ساخت): مؤسّسات تولیدی، برای ساخت محصول، متحمّل هزینه‌هایی می‌شوند که با تولید، ارتباط مستقیم ندارند. این‌گونه هزینه‌ها را هزینه‌های غیرمستقیم (سربار ساخت) می‌گویند. سربار ساخت، هزینه‌هایی است که در کارخانه به مصرف رسیده ولی مستقیماً با تولید محصول ارتباط ندارند ؛ در عین حال مصرف این قبیل هزینه‌ها برای ساخت محصول الزامی است. به عبارت دیگر، سربار ساخت، هزینه‌هایی است که نمی‌توان آنها را به آسانی به یک محصول، یک مرحله یا یک سفارش بخصوص ارتباط داد و نیز هزینه‌های مستقیم کم‌اهمیّتی که تسهیم آنها به محصول معیّن، مرحله‌ای از تولید و یا سفارش خاص مقرون به‌صرفه نباشد.

نمودار طبقه‌بندی هزینه‌ها از طریق ارتباط آن با محصول



نمودار ۲ــ۲

طبقه‌بندی هزینه‌ها در ارتباط با تغییر حجم تولید

مدیران هر مؤسّسهٔ تولیدی، در ابتدای دورهٔ مالی یا هر زمان که لازم باشد، بنا به شرایط بازار، نحوهٔ تهیّه موادّ اوّلیه، وضعیّت نقدینگی و با درنظر گرفتن ظرفیّت تولیدی کارخانه، برای ساخت محصول اقدام به برنامه‌ریزی می‌نمایند. از آن‌جا که شرایط و اوضاع و احوال یاد شده ثابت نیست، میزان تولید و درنتیجه حجم فعالیت، در ادوار مالی مختلف نیز ثابت نمی‌ماند و بسته به شرایط بازار و سایر عوامل تغییر می‌کند. افزایش یا کاهش حجم تولید موجب افزایش یا کاهش مبلغ برخی از هزینه‌ها خواهد شد ولی مبلغ بسیاری از هزینه‌ها را تغییر نخواهد داد.

در طبقه‌بندی هزینه‌ها به روش فوق، هدف اصلی این است که تأثیر افزایش یا کاهشِ تولید بر مبلغ هر هزینه بررسی گردد و نتیجهٔ تغییر مبلغ این قبیل هزینه‌ها در محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات نشان داده شود. یکی از مزایای طبقه‌بندی هزینه‌ها براساس تغییر حجم تولید، این است که مدیران با بررسی تأثیر مقدار افزایش یا کاهش تولید بر بهای تمام شده امکان اخذ تصمیمات لازم، به موقع و مناسب را برای انتخاب بهترین سطح تولید خواهند یافت. در این روش هزینه‌ها به سه دستهٔ ثابت، متغیّر و نیمه‌متغیّر تقسیم می‌شوند، زیرا مبلغ بعضی از هزینه‌ها با زمان بستگی مستقیم دارد ولی مبلغ برخی دیگر با تغییر حجم تولید تغییر می‌کند و به زمان بستگی ندارد.

هزینه ثابت: هزینه‌های ثابت، هزینه‌هایی است که با تغییر حجم تولید تا سطح معینی از تولید تغییر نمی‌کند و ثابت می‌ماند. مانند هزینه‌های مربوط به ساختمان و تأسیسات کارخانه، عوارض مربوط به اموال غیرمنقول و حقوق مدیران و سرپرستان تولید.

هزینه‌های ثابت به سه دسته تقسیم می‌شوند :

الف ــ هزینه‌های ثابت مربوط به ظرفیّت کارخانه: عبارت از هزینه‌هایی است که با گردآوری امکانات تولیدی کارخانه ارتباط مستقیم دارد، مانند هزینه استهلاک تأسیسات و ماشین‌آلات.

ب ــ هزینه‌های ثابت بهره‌برداری: عبارت از هزینه‌هایی است که با بهره‌برداری از وسایل تولیدی کارخانه رابطهٔ مستقیم دارد. مانند حقّ بیمهٔ ساختمان، ماشین‌آلات و تأسیسات، هزینه عوارض نوسازی و هزینهٔ اجاره ساختمان.

ج ــ هزینه‌های ثابت برنامه‌ای: عبارت از هزینه‌هایی است که با تصمیم مدیران مؤسّسه تولیدی و در جهت برنامه‌ریزی آتی به مصرف می‌رسند. مانند هزینه‌های مربوط به تحقیق و توسعه، هزینه‌های تبلیغات و...

هزینه‌های متغیّر: مبلغ کلّ بعضی از هزینه‌ها، صرف‌نظر از این که ممکن است با محصولات، سفارشات، یا مراحل مختلف تولید رابطهٔ مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشند، تقریباً به تناسب حجم تولید تغییر می‌کند. به این معنا که هرچه حجم یا میزان تولید افزایش یابد، مبلغ این هزینه‌ها نیز افزایش خواهد یافت و اگر از میزان تولید کاسته شود، مبلغ این هزینه‌ها کاهش می‌یابد. بنابراین، تمام هزینه‌هایی که دارای این ویژگی باشند هزینه‌های متغیّر نامیده می‌شوند. به عبارت دیگر «**هزینه‌های متغیّر مخارجی هستند که با تغییر سطح تولید تغییر می‌کنند.**» مانند موادّ اوّلیه و دستمزد مستقیم که برای ساخت محصول به مصرف می‌رسد و بسیاری از هزینه‌های غیرمستقیم (سربار ساخت) از قبیل موادّ غیرمستقیم، هزینه‌های رفاهی کارگران (سالن غذاخوری، سالن ورزشی، وسایل بهداشتی و...). هزینه‌های حمل و نقل داخلی، برق، گاز و سوخت کارخانه، هزینه‌های مربوط به اوقات تلف‌شده (به علّت نرسیدن مواد، قطع جریان برق، خرابی ماشین‌آلات و نرسیدن به موقع دستور کار) و ضایعات.

به‌عنوان مثال، اگر برای ساختن یک واحد محصول، دو ورق آهن به ابعاد معین از قرار هر ورق **۲،۹۰۰** ریال و **۴** ساعت کار به نرخ ساعتی ۶۵۰ ریال لازم باشد، بهای آهن مصرفی یک واحد محصول ۵،۸۰۰ (۵،۸۰۰=۲،۹۰۰×۲) ریال و دستمزد پرداختی برای ساخت یک واحد محصول ۲،۶۰۰ (۲،۶۰۰=۶۵۰×۴) ریال خواهد بود که این دو مبلغ برای ساخت یک واحد محصول ثابت است.

به‌عنوان مثال، اگر در سه ماههٔ اوّل سال جاری، ماهانه به‌ترتیب ۹۰ واحد، ۱۲۰ واحد و ۱۰۰ واحد محصول تولید شده باشد. بهای موادّ مصرفی و مبلغ دستمزد مستقیم پرداخت شده در هر ماه به‌صورت جدول زیر محاسبه خواهد شد.

مدت	مواد مصرفی					دستمزد مستقیم				
	مبلغ		نرخ		تعداد	مبلغ		نرخ		تعداد
فروردین ماه	۵۲۲,۰۰۰	=	۵,۸۰۰	×	۹۰	۲۳۴,۰۰۰	=	۲,۶۰۰	×	۹۰
اردیبهشت ماه	۶۹۶,۰۰۰	=	۵,۸۰۰	×	۱۲۰	۳۱۲,۰۰۰	=	۲,۶۰۰	×	۱۲۰
خرداد ماه	۵۸۰,۰۰۰	=	۵,۸۰۰	×	۱۰۰	۲۶۰,۰۰۰	=	۲,۶۰۰	×	۱۰۰

همان‌طور که ملاحظه می‌شود، موادّ مستقیم مصرفی و دستمزد مستقیم برای ساخت یک واحد محصول، در هر سه ماه ثابت است. ولی مبلغ کلّ موادّ مصرفی و دستمزد مستقیم در اردیبهشت ماه، نسبت به فروردین و خرداد رقم بیشتری را نشان می‌دهد که علت آن فزونی تولید محصول در این ماه نسبت به دو ماه فروردین و خرداد بوده است.

با توجّه به مثال فوق، می‌توان نتیجه گرفت که مواد و دستمزدی که مستقیماً برای ساخت محصولات به مصرف رسیده، در گروه هزینه‌های متغیّر طبقه‌بندی می‌شوند ؛ زیرا مبلغ آنها با افزایش یا کاهش میزان تولید و حجم فعالیت، افزایش یا کاهش می‌یابد.

هزینه‌های نیمه‌متغیّر: هزینه‌های نیمه‌متغیّر، عبارت است از هزینه‌هایی که قسمتی از آن ثابت و قسمتی متغیّر باشد.

تغییر مبلغ تمام هزینه‌های نیمه‌متغیّر در برابر تغییر حجم فعالیّت مؤسّسه یکسان نیست. به این معنا که مبلغ بعضی از هزینه‌های نیمه‌متغیّر در فاصلهٔ معینی از تولید، تقریباً ثابت می‌ماند، ولی خارج از آن حد در جهت تغییر میزان تولید افزایش یا کاهش می‌یابد.

به‌عنوان مثال، در صنعت مرغداری، فرض کنید هر سالن ظرفیّت تولید و پرورش حدّاکثر ده هزار قطعه مرغ گوشتی را داشته و برای هر سالن یک نفر سرپرست کافی باشد. در این‌صورت، حقوق و دستمزد سرپرست سالن برای تولید بین یک تا ده هزار قطعه ثابت خواهد بود. ولی اگر مدیران، تصمیم به افزایش تولید بیش از ده هزار قطعه داشته باشند، نیاز به سالن دوم و یک نفر سرپرست جدید خواهد بود. در این‌صورت، هزینهٔ حقوق سرپرستان برای تولید بیش از ده هزار قطعه متغیر خواهد شد. به همین ترتیب، برای تولید بین بیست تا سی هزار، به سه سالن و سه نفر سرپرست و... نیاز است. با توجه به توضیحات فوق، می‌توان گفت : هزینه حقوق سرپرستان، یک هزینه نیمه‌متغیر است.

تهیه و تنظیم گزارش در مؤسسات تولیدی

در واحدهای تولیدی مانند واحدهای تجاری غیرتولیدی، معمولاً در پایان دورهٔ مالی و یا در پایان هر ماه گزارشهای متعدّدی تهیّه می‌گردد. ولی چنانچه مدیران سطوح بالا لازم بدانند، امکان تهیّهٔ گزارش، در هر زمان وجود دارد.

گزارشها باید براساس اصول پذیرفته شدهٔ حسابداری تنظیم شود تا استفاده از آنها برای افراد مختلف امکان‌پذیر باشد.

گزارشها با اهداف گوناگونی تهیّه می‌شوند که مهمترین آنها عبارتند از :

الف ــ تجزیه و تحلیل عملکرد دوره‌ای که گزارش برای آن دوره تهیّه شده، به منظور دستیابی به نقاط قوّت و ضعف آن دوره.

ب ــ تهیّه و تنظیم برنامه‌های آینده با استفاده از تجربیّات بدست آمده در دورهٔ مالی مورد گزارش، برای بهبود کمّی و کیفی تولید و به منظور رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده که معمولاً کسب سود بیشتر است.

گزارشهای تهیّه شده، مورد استفادهٔ افراد داخل یا خارج واحد تولیدی که گزارشها را با اهداف خاصی مطالعه و تجزیه و تحلیل می‌نمایند، قرار می‌گیرد.

با توجّه به نحوه استفاده، گزارشها در دو گروهِ ***درون‌سازمانی*** و ***برون‌سازمانی*** طبقه‌بندی می‌شوند و هر گروه اطلاعات مشخّصی را به مطالعه‌کنندگان ارائه می‌دهند.

گزارشهای درون‌سازمانی: شامل آن گروه از گزارشهایی است که به منظور استفادهٔ مدیران سطوح مختلف داخل واحد تولیدی و یا بنا به خواست آنها توسط حسابداری بهای تمام شده تهیّه می‌گردد. گزارشهای درون‌سازمانی معمولاً در پایان هر ماه تهیّه می‌شوند ولی ممکن است قبل از پایان ماه با توجّه به نیاز مدیران، حسابداری بهای تمام شده بعضی از آنها را تنظیم نماید.

برخی از گزارشهای درون‌سازمانی عبارتند از : گزارش مصرف مواد، گزارش بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده، گزارش ساعات کار، گزارش اوقات تلف شده، گزارش انبارگردانی، گزارش ضایعات مواد و محصولات در جریان ساخت، گزارش خرید موادّ اوّلیه و گزارش فروش محصولات ساخته شده و... در این قسمت به معرّفی بعضی از این گزارشها می‌پردازیم.

گزارش مصرف مواد: معمولاً قسمت عمدهٔ بهای تمام شدهٔ هر محصول را موادّ مصرفی آن تشکیل می‌دهد. به عبارت دیگر، موادّ مصرفی، مؤثّرترین عامل از عوامل سه‌گانهٔ بهای تمام شده (مواد، دستمزد و سربار) محسوب می‌شود. به‌همین دلیل، گزارش مقدار و مبلغ موادّ مصرفی و نیز گزارش مربوط به موجودی مواد، همواره مورد توجّه خاص مدیران قرار می‌گیرد.

گزارش مصرف مواد، نشان‌دهندهٔ مقدار و مبلغ موادّ اولیه‌ای است که در طول دورهٔ مالی یا در مدتی معیّن برای ساخت محصول به مصرف رسیده است.

گزارش مصرف مواد در پایان دورهٔ مالی و یا در آخر هر ماه تهیّه می‌شود. گزارش مصرف مواد را می‌توان به دو صورت مقداری و ریالی تهیّه نمود. تهیّه گزارش مقدار موادّ مصرف شده به‌وسیله دوایر تولیدی مصرف‌کننده موادّ اوّلیه با مراجعه به اسناد و مدارک صدور مواد به تولید امکان‌پذیر است. ولی در دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده گزارشهای ماهانهٔ مصرف مواد با استفاده از حواله‌های انبار که نشان‌دهندهٔ موادّ صادره به تولید می‌باشد، تهیّه می‌گردد.

دایرهٔ حسابداری مالی معمولاً گزارشهای سالانه را تهیّه می‌نماید. در این دایره، گزارش مصرف مواد با استفاده از اسناد و مدارک مربوط به خرید، صدور، برگشتی‌ها، هزینه‌های مربوط به خرید و با درنظر گرفتن موجودی موادّ اوّل و پایان دوره تهیّه می‌شود.

برای محاسبه و ارزیابی موجودی موادّ پایان دوره، باید ابتدا موجودی انبار شمارش شود. این عمل را اصطلاحاً انبارگردانی (موجودی برداری عینی) گویند. سپس با بکارگیری یک روش متداول ارزیابی و استفاده از کارتهای حساب انبار، بهای تمام شدهٔ موجودی پایان دوره محاسبه گردد.

مبلغ ریالی موادّ مصرفی از روابط زیر محاسبه می‌شود :

(مواد مصرف شده) = (موجودی مواد اول دوره) + (بهای تمام شده مواد خریداری شده) − (موجودی مواد آخر دوره)

(بهای تمام شده مواد خریداری شده) = (خرید مواد طی دوره) − (برگشت از خرید و تخفیفات + تخفیفات نقدی خرید) + هزینه حمل مواد خریداری شده

مقدار مصرف مواد نیز از رابطهٔ زیر محاسبه می‌گردد.

(مقدار مواد مصرفی) = (مقدار موجودی اول دوره) + (مقدار خرید مواد طی دوره) − (مقدار موجودی آخر دوره)

مقدار مواد مصرف شدهٔ طی دوره، نیاز به ارزیابی ندارد. به عبارت دیگر، روشهای ارزیابی موجودی مواد فقط به علّت ثابت نبودن نرخ مواد وارده به انبار مورد استفاده قرار می‌گیرد.

تهیّه گزارش ماهانهٔ مصرف مواد، مقایسهٔ بین مصرف ماه جاری و ماههای قبل، همچنین بررسی علل افزایش یا کاهش مصرف مواد را میسّر ساخته، تصمیم‌گیری را نسبت به تهیّه به موقع مواد آسانتر می‌نماید.

نمونه گزارش مصرف مواد به‌صورت زیر ارائه می‌گردد :

شرکت......

گزارش مصرف مواد برای سال......

موجودی اول دوره			××××
خرید مواد طی دوره		××××	
کسر می‌شود :			
برگشت از خرید و تخفیفات	××		
تخفیفات نقدی خرید	×	××	
خرید خالص		×××	
اضافه می‌شود : هزینه حمل مواد خریداری شده		×	
بهای تمام شده مواد خریداری شده			×××
مواد آماده برای مصرف			××××
کسر می‌شود : موجودی پایان دوره			××
بهای تمام شده مواد مصرفی طی دوره			×××

مثال: شرکت تولیدی بهاران، برای ساخت محصولات خود، از چند نوع مادّه اوّلیه استفاده می‌نماید که مادّه «الف» به‌عنوان موادّ اوّلیه اساسی در این شرکت به مصرف می‌رسد. اطّلاعات مربوط به مادّه «الف» در طول دورهٔ مالی جاری به قرار زیر است :

موجودی موادّ اوّل دوره	۸۱۰,۰۰۰ ریال
خرید موادّ طی دوره	۳,۹۷۰,۰۰۰ ریال
برگشت از خرید و تخفیفات	۱۵۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ حمل موادّ خریداری شده	۱۲۰,۰۰۰ ریال
تخفیفات نقدی خرید	۵۰,۰۰۰ ریال

ضمناً موجودی موادّ پایان دوره، معادل مبلغ ۱,۴۳۰,۰۰۰ ریال ارزیابی شده است. گزارش مصرف مادّه اوّلیه «الف» به‌صورت زیر تنظیم می‌گردد.

شرکت تولیدی بهاران

گزارش مصرف مواد برای سال ×۱۳۷

موجودی اول دوره			۸۱۰,۰۰۰
خرید مواد طی دوره		۳,۹۷۰,۰۰۰	
کسر می‌شود : برگشت از خرید و تخفیفات	۱۵۰,۰۰۰		
تخفیفات نقدی خرید	۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	
خرید خالص		۳,۷۷۰,۰۰۰	
اضافه می‌شود : هزینه حمل خرید		۱۲۰,۰۰۰	
بهای تمام شده مواد خریداری شده			۳,۸۹۰,۰۰۰
مواد آماده برای مصرف			۴,۷۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود : موجودی پایان دوره			۱,۴۳۰,۰۰۰
بهای تمام شده موادّ مصرفی طی دوره			۳,۲۷۰,۰۰۰

گزارش بهای تمام شده کالای ساخته شده، یا گزارش هزینه تولید: گزارشی درون‌سازمانی است که به منظور محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شدهٔ طی دوره ومحاسبه موجودی کالایِ در جریان ساخت پایان دوره تهیّه می‌گردد.

گزارش بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده، در پایان دوره مالَی و یا در آَخر هر مَاه به‌وسیله دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده تهیّه می‌شود.

گزارش ماهانهٔ بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده، مقایسه بین بهای تمام شدهٔ محصول در ماه جاری با ماههای گذشته، همچنین بررسی علل افزایش یا کاهش بهای تمام شدهٔ تولید ماههای مختلف را میسّر می‌سازد و تصمیم‌گیری نسبت به تغییر حجم تولید با توجّه به وضعیّت فروش محصول را آسانتر می‌نماید.

دایرهٔ حسابداریِ بهای تمام شده، اطّلاعات مربوط به عوامل بهای تمام شده محصول (موادّ اوّلیه، دستمزد و سربار ساخت) را از دوایری مانند دایرهٔ حسابداری مواد و دایرهٔ حسابداری حقوق و دستمزد جمع‌آوری می‌کند و با تلخیص آنها، بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده طی دوره و محصولات در جریانِ ساختِ پایان دوره را در قالب گزارش هزینهٔ تولید، محاسبه و به مدیران ارائه می‌نماید.

برای محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات، سیستمهای مختلف هزینه‌یابی وجود دارد و گزارش هزینهٔ تولید با توجّه به سیستم هزینه‌یابی مؤسّسه تهیّه می‌گردد. به عبارت دیگر، گزارش هزینهٔ تولید، دارای فرمهای مختلفی است که نحوهٔ تهیّه آن با سیستم هزینه‌یابی مؤسسه ارتباط مستقیم دارد. ساده‌ترین فرم گزارش هزینهٔ تولید شامل قسمتهای زیر است :

ــ ***بهای اوّلیه (جمع هزینه‌های مستقیم تولید):*** شامل دو عامل موادّ مستقیم مصرفی و دستمزد مستقیم تولیدی است.

اطّلاعات مربوط به موادّ مصرفی، از کارتهای حساب موادّ که در دایرهٔ حسابداری انبار تکمیل شده و اطّلاعات مربوط به دستمزد مستقیم تولیدی، از خلاصه گزارشهای تهیّه شده به‌وسیلهٔ دایره حسابداری حقوق و دستمزد بدست می‌آید. حاصل جمع دو عامل فوق، بهای اوّلیه تولید را تشکیل می‌دهد.

ــ ***جمع هزینه‌های ساخت طی دوره:*** شامل دو عامل بهای اوّلیه و سربار ساخت (هزینه‌های غیرمستقیم کارخانه) می‌باشد.

سربار ساخت با مراجعه به اسناد و مدارک مربوط به هزینه‌های واقعی انجام شده و یا با استفاده از نرخهای از پیش تعیین شدهٔ سربار (نرخ جذب سربار) تعیین می‌گردد. جمع هزینه‌های ساخت طی دوره از رابطهٔ زیر بدست می‌آید.

سربار ساخت + بهای اوّلیه = جمع هزینه‌های ساخت طی دوره

ــ ***بهای تمام شدهٔ کالای در جریانِ ساخت طی دوره:*** شامل بهای تمام شدهٔ موجودی کالای در جریان ساخت اوّل دوره و جمع هزینه‌های ساخت طی دوره گزارش می‌باشد.

(جمع هزینه‌های ساخت طی دوره) + (بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت اول دوره) = (بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره)

ــ ***بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شدهٔ طی دوره:*** آخرین و مهمترین بخش گزارش هزینه تولید را تشکیل می‌دهد. برای محاسبهٔ آن، باید ابتدا با بررسی آمار و اطّلاعات مربوط به موجودی کالای در جریانِ ساخت پایانِ دوره که قسمت تولید از طریق موجودی‌برداری عینی گردآوری نموده است و با بکارگیری یکی از روشهای متداول ارزیابی، بهای تمام شدهٔ موجودی کالایِ در جریان ساخت پایانِ دوره به‌وسیلهٔ دایره حسابداری بهای تمام شده تعیین گردد. سپس نتیجهٔ ارزیابی از بهای تمام شده کالایِ در جریانِ ساختِ طی دوره کسر می‌شود. به این ترتیب، بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شدهٔ طی دوره که نتیجهٔ نهایی گزارش هزینهٔ تولید است، محاسبه می‌گردد.

(بهای تمام شده موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره) − (بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره) = (بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده طی دوره)

مثال: قسمت دیگری از اطّلاعات مربوط به هزینه‌های شرکت تولیدی بهاران به قرار زیر است :

دستمزد مستقیم تولیدی ۱،۸۳۰،۰۰۰ ریال مواد غیرمستقیم ۱۸۰،۰۰۰ ریال

دستمزد غیرمستقیم ۷۰،۰۰۰ ریال هزینه بیمه‌های اجتماعی کارگران ۳۸۰،۰۰۰ ریال

هزینهٔ سوخت و روشنایی ۲۱۵،۰۰۰ ریال هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات ۲۴۵،۰۰۰ ریال

هزینهٔ بیمه حوادث ۱۵۴،۰۰۰ ریال هزینهٔ بیمه ماشین‌آلات ۱۱۱،۰۰۰ ریال

موجودی کالایِ در جریانِ ساختِ اوّل دوره ۶۴۸،۰۰۰ ریال

ضمناً موجودی کالای در جریان ساخت پایانِ دوره، مبلغ ۷۵۳،۰۰۰ ریال ارزیابی شده است. با توجّه به اطّلاعات ارائه شده و با درنظر گرفتن مبلغ موادّ مصرفی که از گزارش مربوط به مصرف مواد استخراج شده، گزارش هزینهٔ تولید به‌صورت زیر تهیّه می‌گردد.

شرکت تولیدی بهاران

گزارش بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده

برای دورهٔ مالی منتهی به ۱۳۷×

شرح			
موجودی کالای در جریان ساخت اول دوره			۶۴۸،۰۰۰ ریال
مواد مصرف شده طی دوره		۳،۲۷۰،۰۰۰	
دستمزد مستقیم		۱،۸۳۰،۰۰۰	
بهای اوّلیه		۵،۱۰۰،۰۰۰	
سربار ساخت :			
مواد غیرمستقیم	۱۸۰،۰۰۰		
دستمزد غیرمستقیم	۷۰،۰۰۰		
هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی کارگران	۳۸۰،۰۰۰		
هزینهٔ سوخت و روشنایی	۲۱۵،۰۰۰		
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	۲۴۵،۰۰۰		
هزینهٔ بیمه حوادث	۱۵۴،۰۰۰		
هزینهٔ بیمهٔ ماشین‌آلات	۱۱۱،۰۰۰	۱،۳۵۵،۰۰۰	
جمع هزینه‌های ساخت طی دوره			۶،۴۵۵،۰۰۰
بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره			۷،۱۰۳،۰۰۰
کسر می‌شود موجودی کالایِ در جریانِ ساختِ پایان دوره			۷۵۳،۰۰۰
بهای تمام شدهٔ کالایِ ساخته شده			۶،۳۵۰،۰۰۰

گزارشهای برون‌سازمانی: گزارشهای برون‌سازمانی، گزارشهایی است که برای ارائه به اشخاص حقیقی و حقوقیِ خارج از واحد تولیدی مانند صاحبان سرمایه، حسابرسان خارجی، دولت (وزارت امور اقتصادی و دارایی)، مؤسّسات اعتباردهنده و بورس اوراق بهادار تهیّه می‌گردند.

گزارشهای برون‌سازمانی باید براساس اصول پذیرفته شده و استانداردهای حسابداری تنظیم شوند. گزارشهای برون‌سازمانی، در پایان دورهٔ مالی به‌وسیلهٔ دایره حسابداری تهیّه می‌شوند.

گزارشهای برون‌سازمانی، بهتر است به‌صورت تطبیقی و مقایسه‌ای تهیّه گردد تا امکان بررسی و تجزیه و تحلیل بیشتری برای استفاده‌کنندگان فراهم شود. بعضی از گزارشهای برون‌سازمانی عبارتند از : گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، گزارش سود و زیان، گزارش تقسیم سود، ترازنامه، گزارش گردش وجوه نقد.

در این قسمت به توضیح برخی از آنها می‌پردازیم.

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته: این گزارش، در پایان هر دورهٔ مالی، به‌وسیله دایرهٔ حسابداری به منظور محاسبهٔ بهای تمام شده کالای فروش رفتهٔ همان دوره تهیّه می گردد.

استفاده‌کنندگان از گزارش فوق می‌توانند به خلاصهٔ اطّلاعات مربوط به هزینه‌های تولید طیّ دوره، همچنین بهای تمام شدهٔ موجودیهای جنسی پایان دوره که از اقلام عمدهٔ داراییهای واحد تولیدی است دسترسی پیدا کنند.

گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، مشتمل بر بخشهای زیر است :

ــ ***موادّ مصرفی:*** اوّلین قسمت گزارش فوق که شاید مهمترین بخش آن نیز باشد، درج خلاصهٔ اطّلاعات مربوط به موادّ مصرف شدهٔ طی دوره برای ساخت محصول می‌باشد.

ــ ***دستمزد مستقیم:*** دومین قسمت گزارش، درج خلاصه اطّلاعات مربوط به دستمزد مستقیم می‌باشد که این اطّلاعات از دفاتر حسابداری، اسناد و مدارک و لیست دستمزد استخراج می گردد.

ــ ***سربار ساخت:*** سومین قسمت گزارش، درج اطّلاعات مربوط به سربار ساخت (هزینه‌های غیرمستقیم تولید) می‌باشد.

ارائه اطّلاعات مربوط به سربار ساخت (هزینه‌های غیرمستقیم تولید) در گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته با توجّه به نحوهٔ جمع‌آوری و ثبت این هزینه‌ها صورت می‌گیرد.

در بعضی از واحدهای تولیدی، اقلام مربوط به هزینه‌های واقعی سربار، بلافاصله پس از تحقق به حساب کالای در جریان ساخت منتقل می‌شوند. به عبارت دیگر، این قبیل واحدها هر سه عامل بهای تمام شده (مواد، دستمزد، سربار) را براساس ارقام واقعی به حساب کالای در جریان ساخت منظور می‌نمایند. در این‌صورت، اطّلاعات مربوط به هزینه‌های واقعی سربار که طی یک دوره انجام شده با مراجعه به اسناد و مدارک حسابداری استخراج می‌گردد، ولی به علّت نامشخّص بودن مبلغ واقعیِ بسیاری از هزینه‌های سربار، اکثر واحدهای تولیدی در ابتدای هر دورهٔ مالی هزینه‌های سربار را برآورد نموده و با استفاده از روشهای متداول، نرخ جذب سربار را پیش‌بینی می‌نمایند.

در این‌صورت، ارائه اطّلاعات مربوط به سربار ساخت در گزارش بهای تمام شده محصولات فروش رفته، با توجّه به نرخ از پیش تعیین شده سربار خواهد بود.

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات فروش رفته با تعیین و محاسبه قسمتهای زیر امکان‌پذیر است :

ــ تعیین بهای تمام شدهٔ محصولات آماده برای فروش که از حاصل جمع بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده اوّل دوره و بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شدهٔ طی دوره بدست می‌آید.

(بهای تمام شده محصولات ساخته شده طی دوره) + (بهای تمام شده محصولات ساخته شده اول دوره) = (بهای تمام شدهٔ محصولات آماده برای فروش)

ــ محاسبه بهای تمام شدهٔ موجودی کالای ساخته شدهٔ پایان دوره، که این محاسبه از طریق انبارگردانی و تعیین بهای تمام شده موجودی انبار با استفاده از یکی از روشهای متداولِ ارزیابی صورت می‌گیرد.

ــ برای تعیین بهای تمام شدهٔ محصولات فروش رفتهٔ طی دوره، باید نتیجهٔ ارزیابی موجودی کالای ساخته شدهٔ پایان دوره از بهای تمام شدهٔ محصولات آماده برای فروش کسر گردد.

(بهای تمام شده موجودی کالای پایان دوره) − (بهای تمام شده کالای آماده برای فروش) = (بهای تمام شده محصولات فروش رفته طی دوره)

مثال: خلاصه گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفتهٔ شرکت تولیدی بهاران، با فرض این‌که موجودی کالای ساخته شدهٔ اوّل دوره، مبلغ ۱،۶۵۰۰،۰۰۰ ریال و بهای تمام شدهٔ موجودی کالای ساخته شدهٔ پایان دوره، مبلغ ۱،۵۰۰۰،۰۰۰ ریال ارزیابی شده باشد به‌صورت زیر تهیّه می‌گردد.

شرکت تولیدی بهاران
گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته
برای سال منتهی به ×۱۳۷

موجودی کالای ساخته شده اول دوره	۱،۶۵۰،۰۰۰
اضافه می‌شود بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شدهٔ طی دوره	۶،۳۵۰،۰۰۰
بهای تمام شده کالای آماده برای فروش	۸،۰۰۰،۰۰۰
کسر می‌شود موجودی کالای ساخته شدهٔ آخر دوره	۱،۵۰۰،۰۰۰
بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته	۶،۵۰۰،۰۰۰

با توجّه به کلّیه اطّلاعات مفروض مثال «نمونه» که از آنها در گزارشهای قبلی استفاده شده است، گزارش تفصیلی بهای تمام‌شدهٔ کالای فروش رفتهٔ شرکت تولیدی بهاران، به‌صورت زیر تهیّه می‌گردد.

شرکت تولیدی بهاران

گزارش بهای تمام شده کالای فروش رفته

برای سال مالی منتهی به ×۱۳۷

شرح			
مواد مصرفی			
موجودی مواد اول دوره			۸۱۰,۰۰۰
خرید مواد طی دوره		۳,۹۷۰,۰۰۰	
کسر می‌شود : برگشت از خرید و تخفیفات	۱۵۰,۰۰۰		
تخفیفات نقدی خرید	۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	
خرید خالص		۳,۷۷۰,۰۰۰	
اضافه می‌شود : هزینه حمل خرید		۱۲۰,۰۰۰	
بهای تمام شده مواد خریداری شده			۳,۸۹۰,۰۰۰
مواد آماده برای مصرف			۴,۷۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود : موجودی پایان دوره			۱,۴۳۰,۰۰۰
بهای تمام شده موادّ مصرفی طی دوره			۳,۲۷۰,۰۰۰
دستمزد مستقیم			۱,۸۳۰,۰۰۰
سربار ساخت :			
مواد غیرمستقیم		۱۸۰,۰۰۰	
دستمزد غیرمستقیم		۷۰,۰۰۰	
هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی کارگران		۳۸۰,۰۰۰	
هزینهٔ سوخت و روشنایی		۲۱۵,۰۰۰	
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات		۲۴۵,۰۰۰	
هزینهٔ بیمه حوادث		۱۵۴,۰۰۰	
هزینهٔ بیمه ماشین‌آلات		۱۱۱,۰۰۰	
			۱,۳۵۵,۰۰۰
جمع هزینه‌های ساخت طی دوره			۶,۴۵۵,۰۰۰
اضافه می‌شود موجودی کالای در جریان ساخت اول دوره			۶۴۸,۰۰۰
بهای تمام شده کالای در جریان ساخت طی دوره			۷,۱۰۳,۰۰۰
کسر می‌شود موجودی کالای در جریان ساخت پایان دوره			۷۵۳,۰۰۰
بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شدهٔ طی دوره			۶,۳۵۰,۰۰۰
اضافه می‌شود موجودی کالای ساخته شدهٔ اول دوره			۱,۶۵۰,۰۰۰
بهای تمام شدهٔ کالای آماده برای فروش			۸,۰۰۰,۰۰۰
کسر می‌شود بهای تمام شده موجودی کالای ساخته شده آخر دوره			۱,۵۰۰,۰۰۰
بهای تمام شدهٔ محصولات فروش رفته			۶,۵۰۰,۰۰۰

گزارش عملکرد و سود و زیان: گزارش عملکرد و سود و زیان، یکی دیگر از گزارشهای برون‌سازمانی است که معمولاً در پایان دورهٔ مالی تهیّه می‌گردد. این گزارش از قسمتهای زیر تشکیل می‌شود :

ــ اوّلین قسمت گزارش، فروش خالص است که از رابطهٔ زیر بدست می‌آید :

(تخفیفات نقدی فروش + برگشت از فروش و تخفیفات) – فروش = فروش خالص

ــ دومین قسمت گزارش، بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته است که محاسبهٔ آن قبلاً توضیح داده شد. نتیجهٔ این دو عامل عبارت است از سود یا زیان ناخالص که از رابطهٔ زیر محاسبه می‌گردد.

بهای تمام شده کالای فروش رفته – فروش خالص = سود یا زیان ناخالص

اگر مبلغ فروش خالص، بیش از بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته باشد سود ناخالص و اگر بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، بیش از فروش خالص باشد زیان ناخالص وجود خواهد داشت.

گزارش عملکرد و سود و زیان را می‌توان در پایان هر ماه به‌طور موقّت نیز تهیّه نمود که در این‌صورت، امکان مقایسه سود یا زیان ماه‌های مختلف بوجود می‌آید.

باید توجّه داشت که معمولاً اصلاح حسابها، در پایان دورهٔ مالی انجام می‌شود.

اگر قرار باشد گزارش سود و زیان در پایان هر ماه تنظیم شود تهیّه آن به دو طریق ممکن است :

ــ از انجام اصلاحات ماهانه صرف‌نظر شود که در این‌صورت سود یا زیان غیرواقعی خواهد بود.

ــ اصلاحات ماهانه از طریق کاربرگ محاسبه گردد ولی به حسابها منظور نشود که در این حالت، سود یا زیان به واقعیّت نزدیکتر است.

پس از محاسبهٔ سود یا زیان ناخالص، سومین قسمت گزارش عملکرد و سود و زیان، محاسبه سود یا زیان خالص است که با کسر هزینه‌های عملیّاتی دوره از سود ناخالص و یا اضافه نمودن هزینه‌های عملیّات به زیان ناخالص بدست می‌آید.

هزینه‌های عملیّات، شامل هزینه‌های اداری و تشکیلاتی و هزینه‌های توزیع و فروش است.

هزینه‌های توزیع و فروش + هزینه‌های اداری و تشکیلاتی = هزینه‌های عملیّات

سود یا زیان خالص از رابطهٔ زیر بدست می‌آید :

هزینه‌های عملیات   سود یا زیان ناخالص = سود یا زیان خالص

برای توضیح بیشتر، ادامهٔ مثال «نمونه» شرکت تولیدی بهاران با ارائه اطّلاعات لازم، گزارش خلاصه سود و زیان تنظیم می‌گردد :

فروش محصول طیّ دوره، مبلغ ۸،۴۸۰،۰۰۰ ریال

برگشت از فروش و تخفیفات، ۷۰،۰۰۰ ریال

تخفیفات نقدی فروش، ۱۲۰،۰۰۰ ریال

جمع هزینه‌های اداری و تشکیلاتی، ۴۲۰،۰۰۰ ریال

جمع هزینه‌های توزیع و فروش، ۳۷۰,۰۰۰ ریال

تنظیم گزارش خلاصه سود و زیان شرکت بهاران به‌صورت زیر است :

شرکت تولیدی بهاران

گزارش خلاصه سود و زیان

برای سال منتهی به ×۱۳۷

درآمد حاصل از فروش :		
فروش		۸,۴۸۰,۰۰۰
برگشت از فروش و تخفیفات	۷۰,۰۰۰	
تخفیفات نقدی فروش	۱۲۰,۰۰۰	(۱۹۰,۰۰۰)
فروش خالص		۸,۲۹۰,۰۰۰
بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته		۶,۵۰۰,۰۰۰
سود ناخالص		۱,۷۹۰,۰۰۰
هزینه‌های عملیات :		
هزینه‌های اداری و تشکیلاتی	۴۲۰,۰۰۰	
هزینه‌های توزیع و فروش	۳۷۰,۰۰۰	
کسر می‌شود جمع هزینه‌های عملیات		۷۹۰,۰۰۰
سود خالص دورهٔ مالی		۱,۰۰۰,۰۰۰

در مثال فوق از درج درآمدها و هزینه‌های غیرعملیّاتی، صرف‌نظر شده است.

سایر گزارشهای برون‌سازمانی، در دروس مربوط به اصول حسابداری تشریح گردیده است.

سؤالات، تستها و مسائل فصل دوّم

الف ــ به پرسشهای زیر پاسخ دهید.

۱ــ ضرورت طبقه‌بندی هزینه‌ها را شرح دهید.

۲ــ طبقه‌بندی طبیعی هزینه‌ها را شرح دهید.

۳ــ طبقه‌بندی هزینه‌ها در ارتباط با محصول به چه منظور انجام می‌شود؟

۴ــ طبقه‌بندی هزینه‌ها در ارتباط با حجم تولید، به چه منظور انجام می‌شود؟

۵ــ گزارشهای درون‌سازمانی و برون‌سازمانی را تعریف کنید. چه اشخاص یا گروههایی می‌توانند از این گزارشها استفاده نمایند؟ سه نمونه از آنها را نام ببرید.

۶ــ گزارشهای برون‌سازمانی و درون‌سازمانی چه زمانی تهیّه می‌شوند؟

۷ــ گزارش مصرف مواد با استفاده از کدام اسناد و مدارک تهیّه می‌شود؟

۸ــ گزارش بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده، از چه قسمتهایی تشکیل می‌شود؟

۹ــ نتیجهٔ گزارش مصرف مواد، در کدام گزارش مورد استفاده قرار می‌گیرد؟

۱۰ــ گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته را تشریح نمایید.

۱۱ــ نتیجهٔ گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته، در کدام گزارش مورد استفاده قرار می‌گیرد؟

ب ــ در تستهای زیر، گزینه صحیح را با علامت (×) مشخص نمایید.

۱ــ موادّ اوّلیه و دستمزد تولیدی، در کدام‌یک از طبقات زیر قرار می‌گیرد.

الف) هزینهٔ متغیّر مستقیم　　ب) هزینهٔ ثابت مستقیم

ج) هزینهٔ متغیر غیرمستقیم　　د) هزینهٔ ثابت غیرمستقیم

۲ــ چنانچه میزان تولید افزایش یابد، چه تأثیری در هزینهٔ یک واحد محصول خواهد داشت؟

الف) هزینه‌های متغیر یک واحد محصول، کاهش می‌یابد.

ب) هزینه‌های متغیر هر واحد محصول، ثابت می‌ماند.

ج) هزینه‌های ثابت یک واحد محصول، ثابت می‌ماند.

د) هزینه‌های ثابت هر واحد محصول، افزایش می‌یابد.

۳ــ برای محاسبهٔ هزینه‌های توزیع و فروش یک واحد محصول، جمع هزینه‌های توزیع و فروش بر تعداد کدام محصولات باید تقسیم شود؟

الف) فروش رفته　　ب) ساخته شده

ج) آماده برای فروش　　د) در جریان ساخت

۴ــ در یک کارخانه، طی یک دورهٔ مالی، موادّ مصرفی ۱،۲۵۰،۰۰۰ ریال، کار مستقیم ۶۰۰،۰۰۰ ریال، سربار ساخت ۳۰۰،۰۰۰ ریال، موجودی کالایِ در جریانِ ساخت اوّل و پایان دوره به‌ترتیب ۵۴۰،۰۰۰ ریال و ۳۷۰،۰۰۰ ریال است. بهای تمام‌شدهٔ محصولاتِ ساخته شده عبارت است از :

الف) ۲،۱۵۰،۰۰۰ ریال　　ب) ۱،۹۸۰،۰۰۰ ریال

ج) ۲،۳۲۰،۰۰۰ ریال　　د) ۳،۰۶۰،۰۰۰ ریال

۵ــ تعداد محصولات فروش رفته طی دورهٔ مالی ۱۳،۶۰۰ واحد، تعداد موجودی کالای ساخته شده اوّل و پایان دورهٔ مالی به‌ترتیب ۲،۸۰۰ واحد و ۲،۴۰۰ واحد می‌باشد. طی دوره چه تعداد محصول تولید شده است؟

الف) ۱۸،۸۰۰ واحد　　ب) ۱۶،۴۰۰ واحد

ج) ۱۳،۲۰۰ واحد　　د) ۱۶،۰۰۰ واحد

ج ــ مسائل

۱ــ۲ــ برای تولید یک دستگاه میز مبلغ ۱۴۰،۰۰۰ ریال مواد مصرفی و ۲۰۰،۰۰۰ ریال دستمزد پرداخت می‌گردد. مطلوبست :

تهیه جدولی که در آن بهای مواد مصرفی و دستمزد پرداختی تولید : ۱۰۰، ۱۵۰ و ۲۰۰ دستگاه میز نشان داده شود.

۲ــ۲ــ هرگاه برای تولید ۱۲ جفت کفش ورزشی مبلغ ۳۰۰،۰۰۰ ریال مواد مصرفی و ۴۲۰،۰۰۰ ریال دستمزد پرداخت شود، مطلوبست :

محاسبه بهای مواد مصرفی و دستمزد پرداختی برای تولید ۱۰۰ جفت کفش ورزشی

۳ــ۲ــ با توجه به اطّلاعات زیر، گزارش مصرف مواد را به تاریخ ۱۳××/۱/۳۱ تهیّه نمایید.

خرید مواد طیّ دوره ۱،۴۲۰۰،۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۵،۰۰۰۰ ریال تخفیفات نقدی خرید ۱۵،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل مواد خریداری شده ۷۰،۰۰۰۰ ریال. ضمناً موجودی مواد اوّل دوره، مبلغ ۲۸۰،۰۰۰۰ ریال بوده و موجودی موادّ پایان دوره، مبلغ ۱۰۰،۰۰۰۰ ریال ارزیابی شده است.

۴ــ۲ــ با توجّه به اطّلاعات زیر، گزارش مصرف مواد را به تاریخ ۱۳××/۲/۳۱ تهیه نمایید.

۱ــ موجودی اوّل دوره ۹۴۵،۰۰۰۰ ریال

۲ــ خرید طیّ دوره ۴،۱۹۰۰،۰۰۰ ریال

۳ــ هزینهٔ حمل ۴۵،۰۰۰۰ ریال

۴ــ برگشت از خرید و تخفیفات ۱۸،۰۰۰۰ ریال

۵ــ تخفیفات نقدی خرید ۳۲،۰۰۰۰ ریال

۶ــ موجودی مواد آخر دوره ۸۰۰،۰۰۰۰ ریال

۵ــ۲ــ اطّلاعات بدست آمده از دفاتر کارخانهٔ بافندگی مقدّم، در تاریخ ۳۱ شهریور ماه سال جاری (پایان دوره) به قرار زیر است :

۱ــ موجودیهای جنسی در اوّل دوره

موادّ اوّلیه ۱۷۴،۰۰۰۰ ریال، کالای در جریان ساخت ۵۱۲،۰۰۰۰ ریال

۲ــ اطّلاعات مربوط به خرید موادّ طیّ دوره

خرید موادّ اوّلیه ۴،۲۵۰۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل موادّ خریداری شده ۶۵،۰۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۴،۰۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۱۶،۰۰۰۰ ریال

۳ــ اطّلاعات مربوط به حقوق و دستمزد کارخانه

دستمزد مستقیم ۲،۷۵۰۰،۰۰۰ ریال، دستمزد غیرمستقیم کارخانه ۴۶۰،۰۰۰۰ ریال

۴ــ سایر هزینه‌هایی که طیّ دوره در کارخانه به مصرف رسیده است :

هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات ۲۱۷،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ برق مصرفی ۱۱۰،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک ساختمان کارخانه ۱۹۲،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ عوارض و نوسازی ۸۴،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ برق صنعتی ۱۷۱،۰۰۰۰ ریال، هزینه‌های متفرقه ۱۰۷،۰۰۰۰ ریال

۵ــ موجودیهای جنسی پایان دوره :

موادّ اوّلیه ۲۹۰،۰۰۰۰ ریال، کالایِ در جریانِ ساخت ۴۱۰،۰۰۰۰ ریال

مطلوب است :

تهیّه گزارشِ بهای تمام شدهٔ کالایِ ساخته شده (صورت هزینهٔ تولید).

۶ــ۲ــ اطّلاعات مربوط به تولید محصولات شرکت سهامی کوشا، در نیمهٔ دوم سال ××۱۳ به شرح زیر در اختیار شما قرار می‌گیرد.

۱ــ موجودیهای جنسی ۱۳××/۷/۱ شامل :

موادّ اوّلیه ۱،۰۰۹۵،۰۰۰ ریال، کالایِ در جریانِ ساخت ۳۵۰،۰۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۱،۳۶۰،۰۰۰۰ ریال

۲ــ اطّلاعات مربوط به خرید موادّ اوّلیه

خرید ۳،۱۲۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل ۱۱۵،۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۷۰،۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۷۰،۰۰۰ ریال

۳ــ اطلاعات مربوط به دستمزد

دستمزد مستقیم ۲،۲۵۰،۰۰۰ ریال، دستمزد غیرمستقیم ۲۶۰،۰۰۰ ریال

۴ــ سایر هزینه‌های غیرمستقیم

موادّ غیرمستقیم ۲۸۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی ۴۵۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک ۸۲۰،۰۰۰ ریال، هزینه‌های متفرّقه ۹۰،۰۰۰ ریال

۵ــ موجودی جنسی در ۱۳××/۱۲/۲۹

موادّ اوّلیه ۵۴۵،۰۰۰ ریال، کالایِ در جریانِ ساخت ۴۲۰،۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۱،۴۴۰،۰۰۰ ریال

۶ــ تعداد محصولات ساخته شدهٔ طی دورهٔ مالی ۵۰۰۰ واحد بوده است.

مطلوب است :

۱ــ تهیّه گزارش بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده برای ۶ ماههٔ دوم سال

۲ــ محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول ساخته شده

۷ــ۲ــ شرکت سهامی سامان، ماندهٔ حسابهای دفتر کل دورهٔ جاری را به شرح زیر در اختیار شما قرار می‌دهد، و از شما می‌خواهد که صورت بهای تمام شدهٔ کالای ساخته شده (صورت هزینه تولید) و خلاصه گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته و گزارش خلاصه سود و زیان شرکت را در پایان دورهٔ مالی جاری تنظیم نمایید. اطّلاعات لازم به قرار زیر است :

۱ــ موجودیهای اوّل دوره :

موادّ اوّلیه ۸۲۷،۰۰۰ ریال، کالایِ در جریانِ ساخت ۶۹۰،۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۱،۹۵۰،۰۰۰ ریال

۲ــ موجودی پایان دوره :

موادّ اوّلیه ۴۱۷،۰۰۰ ریال، کالایِ در جریانِ ساخت ۸۷۵،۰۰۰ ریال، کالایِ ساخته شده ۲۴۰،۰۰۰ ریال

۳ــ اطّلاعات مربوط به خرید موادّ اوّلیه :

خرید مواد ۱،۸۹۶،۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل موادّ خریداری شده ۲۴،۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۳۴،۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۰،۰۰۰ ریال

۴ــ اطّلاعات مربوط به فروش کالا :

فروش ۷،۸۲۵،۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۴۵،۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی فروش ۱۹،۰۰۰ ریال

۵ــ هزینه‌های انجام شدهٔ طی دورهٔ مالی :

قسمت اداری و قسمت توزیع و فروش. حقوق کارمندان اداری ۱۲۵،۰۰۰ ریال، حقوق فروشندگان ۲۸۷،۰۰۰ ریال، اجارهٔ محلّ اداری ۶۸،۰۰۰ ریال، اجارهٔ محل فروشگاه ۱۱۸،۰۰۰ ریال، مواد غیرمستقیم ۲۱۵،۰۰۰ ریال، دستمزد غیرمستقیم ۱۹۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک ساختمان کارخانه ۱۸۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات کارخانه ۱۰۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک اثاثه فروشگاه ۷۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ آگهی ۹۴،۰۰۰ ریال، هزینهٔ ملزومات اداری ۴۲،۰۰۰ ریال، هزینهٔ سوخت و روشنایی کارخانه ۴۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ متفرّقهٔ کارخانه ۲۵،۰۰۰ ریال، هزینهٔ

متفرّقهٔ فروش ۲۶،۰۰۰۰ ریال

۶ ــ اطّلاعات مربوط به دستمزد و سایر هزینه‌های مستقیم :

دستمزد کارگران قسمت ریسندگی ۴۱۸،۰۰۰۰ ریال، دستمزد کارگران قسمت بافندگی ۴۷۵،۰۰۰۰ ریال، دستمزد کارگران قسمت رنگرزی ۳۲۵،۰۰۰۰ ریال، دستمزد قسمت بسته‌بندی ۱۸۰،۰۰۰۰ ریال،سایر هزینه‌های مستقیم ۵۱۲،۰۰۰۰ ریال

۸ ــ۲ــ با استفاده از اطّلاعات زیر که در پایان سال، از مؤسّسه تولیدی آسیا بدست آمده است، گزارش بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته و گزارش خلاصه سود و زیان را تنظیم نمایید.

۱ــ موجودیهای جنسی اوّل دوره :

موادّ اوّلیه ۳۴۰،۰۰۰۰ ریال، کالای در جریان ساخت ۱۲۲،۰۰۰۰ ریال، کالای ساخته شده ۴۷۳،۰۰۰۰ ریال

۲ــ اطّلاعات مربوط به خرید مواد :

خرید موادّ طیّ دوره ۲،۴۲۰،۰۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل موادّ خریداری شده ۱۸۰،۰۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۱۴۲،۰۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی خرید ۵۸،۰۰۰۰ ریال

۳ــ اطّلاعات مربوط به فروش :

فروش محصول، ۱۶،۸۰۰،۰۰۰۰ ریال، برگشت از فروش و تخفیفات ۶۲۰،۰۰۰۰ ریال، تخفیفات نقدی فروش ۸۰،۰۰۰۰ ریال

۴ــ هزینه‌های کارخانه :

دستمزد مستقیم ۳،۷۴۰،۰۰۰۰ ریال، دستمزد غیرمستقیم ۳۶۰،۰۰۰۰ ریال، بیمهٔ اجتماعی کارگران ۸۰۰،۰۰۰۰ ریال، استهلاک ماشین آلات ۳۲۵،۰۰۰۰ ریال، سوخت و روشنایی ۱۴۷،۰۰۰۰ ریال، تعمیر ماشین‌آلات ۲۵۸،۰۰۰۰ ریال، استهلاک ساختمان ۱۸۰،۰۰۰۰ ریال و هزینهٔ متفرقهٔ کارخانه ۲۲۰،۰۰۰۰ ریال

۵ ــ هزینه‌های اداری و تشکیلاتی :

حقوق ۵۴۰،۰۰۰۰ ریال، آب و برق و تلفن ۸۲،۰۰۰۰ ریال، اجاره ۶۲۴،۰۰۰۰ ریال، مطالبات مشکوک‌الوصول ۹۳۵،۰۰۰۰ ریال و هزینهٔ متفرّقه اداری ۱۷۳،۵۰۰ ریال

۶ ــ هزینه‌های توزیع و فروش :

حقوق ۶۷۵،۰۰۰۰ ریال، استهلاک اثاثه ۹۴،۰۰۰۰ ریال، اجاره ۹۷۸،۰۰۰۰ ریال، ملزومات ۱۴۴،۰۰۰۰ ریال، آگهی و تبلیغات ۱۶۵،۰۰۰۰ ریال، متفرّقه ۱۲۰،۰۰۰۰ ریال

۷ــ موجودیهای جنسی پایان دوره :

موادّ اوّلیه ۱۰۰،۰۰۰۰ ریال،کالایِ در جریانِ ساخت ۸۰،۰۰۰۰ ریال و کالایِ ساخته شده ۴۵۰،۰۰۰۰ ریال.

فصل سوم

کنترل مواد

هدفهای رفتاری : در پایان این فصل، از فراگیر انتظار می‌رود :

۱ــ ماهیّت مواد را شرح داده، آن را طبقه‌بندی کند.

۲ــ دوایر کنترل‌کنندۀ مواد را نام ببرد.

۳ــ وظایف هریک از دوایر کنترل کننده را شرح دهد.

۴ــ فرمهای متداول را نام ببرد.

۵ــ کاربرد هر یک از فرمهای متداول را توضیح دهد.

۶ــ عوامل مؤثّر در تکمیل برگ درخواست سفارش مواد را شرح دهد.

۷ ــ کسر و اضافات انبار را تعریف کرده، دلایل آن را نام ببرد و به حسابهای مربوطه منظور نماید.

۸ ــ عوامل بهای تمام شدۀ موادّ اوّلیه را تعریف نموده، ثبتهای مربوط به آن را انجام دهد.

۹ــ موادّ وارده به انبار و مواد صادره از انبار را ثبت نماید.

۱۰ ــ موادّ برگشتی به انبار و موادّ برگشتی به فروشنده را ثبت نماید.

۱۱ــ روشهای ارزیابی را نام برده، بتواند هر یک از روشها را در کارت حساب انبار منعکس نماید.

۱۲ــ موادّ صادره به تولید را با بکارگیری یکی از روشهای متداول، ارزیابی نموده، قیمت تمام شدۀ موجودی انبار را محاسبه کند.

کنترل مواد

موادّ اوّلیه، بخش مهمّی از داراییهای مؤسّسات تولیدی را تشکیل می‌دهد. لذا مقدار موجودی مواد، نحوۀ تهیّه، انبارداری و ارزیابی آن از اهمیّت خاصی برخوردار است و تأثیر بسزایی در تعیین وضع مالی و نتایج عملیّات واحدهای تولیدی خواهد داشت.

یکی از مهمترین مسئولیتهای مدیران واحدهای تولیدی، برنامه‌ریزی و اعمال کنترل صحیح نسبت به تهیّه و نگهداری موجودی مواد می‌باشد. این مهم، نیاز به ایجاد یک سیستم دقیق حسابداری برای جمع‌آوری اطّلاعات و مدارک مربوط به مواد اوّلیه و ارائه آن به مدیریت، خواهد داشت.

در مؤسسات تولیدی غالباً ارزش موادّ اوّلیۀ موجود در انبار، بمراتب بیش از داراییهایی نظیر وجه نقد، حسابهای دریافتنی و ... است. به همین دلیل، کنترل کمّی و کیفی موادّ اوّلیه، محاسبۀ بهای تمام شدۀ مواد مصرف شده در تولید و ارزیابی موجودی مواد در پایان دوره، دارای اهمیّت خاصی می‌باشد.

ماهیّت مواد

در مؤسّسات تولیدی، مواد، بخش عمده‌ای از داراییها را تشکیل می‌دهد که به منظور ساخت محصولات، تهیّه و نگهداری می‌شود. موجودی مواد چون به‌طور دایم مصرف و جایگزین می‌گردد ؛ لذا یک دارایی فعّال و با گردش سریع به حساب می‌آید و به عنوان یکی از اقلام دارایی جاری طبقه‌بندی می‌شود.

موجودی مواد، مانند وجوه نقدی از اهمیّت خاصی برخوردار است و باید برای تهیّه و حفظ آن کنترلهای ویژه‌ای برقرار نمود.

طبقه‌بندی مواد

مؤسّسات تجاری معمولاً کالا را به منظور فروش خریداری می‌کنند و در نتیجه، موجودی این‌گونه مؤسّسات از کالاهایی که برای فروش تهیّه کرده‌اند تشکیل می‌شود. در حالی که در مؤسّسات تولیدی، عمدتاً موادّ اوّلیه و قطعات موردنیاز و ملزومات را برای ساخت محصول خریداری نموده، پس از تغییر شکل به صورت محصول تولید شده به فروش می‌رسانند. مانند یک کارخانهٔ تولید نان که آرد و نمک و دیگر مواد افزودنی و ... را به‌عنوان موادّ اوّلیه خریداری می‌کند و پس از تهیّه خمیر و پخت نان آن را به فروش می‌رساند.

اهمّ موجودی مؤسّسات تولیدی را موادّ اوّلیه تشکیل می‌دهند که به دو دسته موادّ مستقیم و موادّ غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌گردند.

مواد مستقیم: موادّ مستقیم اقلام مشهودی هستند که یا از منابع طبیعی به‌دست می‌آیند و یا محصولات تولیدی سایر کارخانه‌ها می‌باشند و برای مصرف مستقیم در تولید خریداری می‌گردند. به عبارت دیگر، موادّ مستقیم، موادی است که قسمتهای اصلی یک محصول را تشکیل می‌دهد و یا این که می‌توان آن را به آسانی به آن محصول ارتباط داد. مانند : سنگ آهن در کارخانه ذوب آهن، آرد در نانوایی، نفت‌خام در پالایشگاه نفت، ورق آهن در صنایع فلزی، چرم در کفاشی.

موادّ غیرمستقیم: عبارتند از موادّی که مستقیماً در ساخت کالا دخالت ندارند و یا اگر به‌طور مستقیم در ساخت محصول بکار رفته باشند، به علت بهای ناچیز آنها نسبت به موادّ مستقیم، هزینهٔ تفکیک و تسهیم آنها مقرون به صرفه نباشد. مانند : نخ در دوخت لباس، چسب در کفاشی، پیچ و مهره در ساخت میز و صندلی، جوش شیرین در نانوایی.

ملزومات کارخانه مانندگریس، روغن، موادّ تمیزکننده که به‌طور غیرمستقیم در تولید محصول نقش دارند نیز جزو موادّ غیرمستقیم می‌باشند.

به عنوان مثال: در ساخت جعبه مقوّایی (کارتن‌سازی)، مقوّا موادّ اوّلیه مستقیم تلقی می‌شود در حالی که چسب و یا منگنه جزو موادّ غیرمستقیم می‌باشند. اگر چه چسب و یا منگنه خصوصیّات موادّ اوّلیه را دارا می‌باشند، امّا به علت ناچیز بودن قیمتشان نسبت به مقوّای مصرفی می‌توان آن را به عنوان موادّ غیرمستقیم طبقه‌بندی کرد. ضمناً در این کارگاه، روغن و موادّ پاک‌کننده که ملزومات کارخانه هستند نیز جزو موادّ غیرمستقیم به حساب می‌آیند.

تهیه و کنترل مواد

چون قسمت عمدهٔ بهای تمام شدهٔ هر واحد محصول ساخته شده را اغلب موادّ اوّلیه تشکیل می‌دهد، بنابراین در مؤسّسات تولیدی بزرگ برای خرید، نگهداری (انبارداری) و حسابداری مواد دوایری ایجاد گردیده است تا بتوانند به نحو مطلوب از امکانات موجود استفاده کنند و موادّ اوّلیه مورد نیاز کارخانه را به قدر کفایت و به قیمت مناسب تهیّه نمایند. ضمناً در هزینه‌های ناشی از نایابی، افت، ضایعات و کمبود مواد، صرفه‌جویی به‌عمل آورند.

مدیریت واحد برای مواد

در مؤسّسات کوچک تولیدی، عموماً صاحب مؤسّسه یا فردی از طرف او، وظیفهٔ خرید مواد را انجام می‌دهد، ولی در مؤسّسات بزرگ تولیدی ایجاد یک سازمان مجهّز برای خرید مواد ضروری است. به هر حال لازم است که مسئولیت خرید مواد منحصراً به عهدهٔ مدیریّتی واحد قرار داشته باشد.

مدیریت خرید یک مؤسّسه تولیدی، مسئولیت مهمّی به عهده دارد و در سیستم کنترل مواد از موقعیت حساسی برخوردار می‌باشد که متناسب با داشتن و یا نداشتن تشکیلات صحیح، کفایت، سرعت، دقّت عمل، درجه هماهنگی تصمیماتش با دوایر تولیدی می‌تواند موجب صرفه‌جویی و یا برعکس، باعث به هدر رفتن سرمایهٔ مؤسّسه گردد.

مدیریت خرید مواد، باید دارای اطّلاعات جامع فنّی در امور تولید باشد و تجربه و لیاقت کافی برای اداره سازمان خرید داشته باشد. باید دایماً در جریان نرخ بازارهای داخلی و خارجی که منابع عمدهٔ تهیّهٔ مواد موردنیاز مؤسّسه هستند باشد و ضمناً به‌قوانین تجاری و اصول حقوقی معاملات و اصول و قوانین اقتصادی آگاه باشد.

دوایر کنترل‌کنندهٔ مواد

در مؤسّسات تولیدی بزرگ که تعداد اقلام موادّ مصرفی زیاد است، به دلیل تنوّع این مواد، ایجاد دوایری برای تهیّه و کنترل مواد، ضروری است. این دوایر عبارتند از :

ــ دایرهٔ خرید

ــ دایرهٔ کنترل کیفیّت و بازرسی

ــ دایرهٔ انبارها

ــ دایرهٔ حسابداری مواد

دایرهٔ خرید (تدارکات): تهیّه و تدارک مواد، ملزومات، ابزارآلات و لوازم یدکی موردنیاز شرکتهای تولیدی به عهدهٔ ادارهٔ خرید می‌باشد. دراین دایره، فهرستهایی از مشخّصات فنّی کلیّه موادّ مصرفی موردنیاز مؤسّسه تهیّه می‌شود و دراختیار مأموران خرید قرار می‌گیرد تا در موقع دریافت درخواستهای خرید و انجام سفارشات، دقت کافی بعمل آید و همچنین پرونده‌هایی از اسامی و آدرس فروشندگان مواد موردنیاز، به ترتیب اسمِ فروشنده و نام و شماره رمز مواد و لیست قیمتها و تغییرات آن تنظیم می‌کنند تا برای مراجعه در دسترس باشد.

خریدها الزاماً باید در مقابل وصول درخواست سفارش مواد که به امضای مجاز رسیده باشد طی تشریفات خاصی انجام گیرد. این تشریفات عبارتند از :

ــ وصول برگ درخواست خرید مواد

ــ صدور برگ موقّت سفارش خرید برای فروشندگان مواد و استعلام بهای آن.

ــ بررسی پیشنهادهای رسیده از فروشندگان و انتخاب مناسب‌ترین آنها.

ــ ارسال یک نسخه از سفارش خرید به فروشندهٔ موردنظر که به منزلهٔ قرارداد بین خریدار و فروشنده است.

دایرهٔ کنترل کیفیت و بازرسی: در این دایره، مواد خریداری شده، قبل از تحویل به انبار از نظر کمّی و کیفی مورد بازرسی قرار می‌گیرند تا اطمینان حاصل شود که موادّ رسیده مغایر با موادّ درخواستی نباشد. چنانچه موادّ خریداری شده دارای عیب و نقصی باشد، از طریق دایرهٔ خرید به اطلاع فروشنده می‌رسد تا تصمیم لازم اتخاذ گردد.

سازمان انبارها: نظر به این که قسمت عمده‌ای از منابع نقدی شرکتهای تولیدی، به مصرف سرمایه‌گذاری برای موجودیهای

مواد می‌رسد، اگر از روشهای انبارداری مطمئن و منظّمی استفاده نشود، زیانهای جبران‌ناپذیری بیار خواهد آمد. به عنوان مثال، نداشتن موجودی مواد به حد کافی، موجب وقفه‌های زیان‌آوری در تولید می‌شود و با خریدهای فوری برای جلوگیری از این وقفه‌ها نیز هزینه‌های تولید افزایش می‌یابد. اگر مواد، بیش از حدّ مطلوب خریداری شده باشد، باعث رکود سرمایه و افزایش هزینه‌های انبارداری و نایابی مواد می‌شود.

روش انبارداری باید طوری طرّاحی گردد که از حیف ومیل، فاسد شدن و افت نامناسب مواد جلوگیری شود و نقل و انتقال، جابه‌جایی، حفظ و حراست موجودی مواد، به‌طور مطلوب صورت گیرد.

ساختمان انبارها ترجیحاً باید نزدیک به محلّ تولید باشد تا انتقال مواد، مخصوصاً موادّ سنگین و پرحجم به واحدهای تولیدی، به‌آسانی صورت گرفته، هزینهٔ آن نیز به حدّاقل کاهش یابد.

مسئولیّت امور انبار و نگهداری موجودیهای جنسی به عهده انباردار است. او باید تجربه و دانش کافی در روشهای انبارداری، لیاقت و کفایت ادارهٔ عملیات را دارا باشد و امانت‌داری او مورد تأیید قرار گیرد.

انبارها در مؤسّسات تولیدی با توجّه به تولید و دامنهٔ فعالیت کارخانه، به دو نوع مرکزی (اصلی) و فرعی تقسیم می‌شوند.

در کارخانه‌های بزرگ تولیدی به علّت حجم زیاد تولید، ساختمان انبار مرکزی را نمی‌توان نزدیک کلّیه واحدهای تولیدی احداث نمود. لذا در هر واحد تولیدی انبار فرعی ایجاد می‌گردد و انبار مرکزی هر چند وقت یک‌بار، موادّ موردنیاز واحدهای مختلف تولیدی را به انبار همان واحد ارسال می‌نماید. دراین صورت، برای ادارهٔ انبارهای فرعی، به انبارداران نیاز است که مسئولیت ادارهٔ این انبارها را زیر نظر انباردار به عهده بگیرند.

وظایف انباردار:

ــ تکمیل و ارسال برگ درخواست خرید مواد، ملزومات و لوازم یدکی به ادارهٔ خرید با توجّه به تعداد موجودی در انبار (فرم شمارهٔ ۱) :

فرم شمارهٔ (۱)

برگ درخواست خرید مواد

به: اداره خرید — **شماره ....**

دایرهٔ درخواست‌کننده .... — **تاریخ ....**

محل تحویل .... — **علت درخواست (موارد مصرف) ....**

مقدار	کد	شرح	موجودی فعلی	حداکثر موجودی	حداقل موجودی
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....

امضای انباردار .... — **امضای تصویب کننده ....**

ــ تحویل گرفتن مواد وارده به انبار پس از اطمینان از مطابقت آن با مشخّصات در برگ سفارش و ثبت مقدار آن در کارت مواد (فرم شمارهٔ ۲) و صدور برگ رسید مواد (فرم شمارهٔ ۳) حدّاقل در ۳ نسخه ؛

فرم شمارهٔ (۲)

کارت مواد

شمارهٔ کارت .... | **شمارهٔ قفسه ....**
شرح مواد .... | **حدّاقل موجودی ....**
مقدار معمولی سفارش .... | **حدّاکثر موجودی ....**
کد .... | **حدّ تجدید سفارش ....**

وارده				صادره				موجودی	ملاحظات
تاریخ		شماره	مقدار	تاریخ		شماره	مقدار	مقدار	
روز	ماه	قبض انبار		روز	ماه	حواله انبار			

فرم شمارهٔ (۳)

اعلامیه رسید مواد					
مواد رسیده از		«قبض انبار»		شماره .... تاریخ	
شرح	شماره سفارش	تعداد بسته‌ها	مقدار	این قسمت، توسط حسابداری تکمیل می‌شود	
				نرخ	مبلغ
وسیله حمل و نقل و شماره آن		گزارش بازرسی:		تحویل گیرنده:	
شمارهٔ درخواست خرید مواد	شمارهٔ فاکتور	شماره قفسه انبار	شماره کارت انبار	ثبت حسابداری صفحه ..... روزنامه خرید	

ــ قرار دادن مواد دریافتی با توجّه به مشخّصات و نوع آن، در محلّ مناسب و طبقه‌بندی و کُدگذاری آنها ؛

ــ صدور مواد از انبار بنا به تقاضای قسمتهای مختلف تولید در مقابل حواله انبار معتبر (فرم شماره ۴) ؛

فرم شمارهٔ (۴)

شماره			اعلامیه صدور مواد		شماره		
تاریخ			«حواله انبار»		تاریخ		
نام و شمارهٔ قسمت درخواست‌کننده					نام یا شمارهٔ انبار		
ردیف	شمارهٔ مواد	نام و مشخصات مواد	شماره سفارش کار	واحد مصرف‌کننده	مقدار تحویلی	نرخ	مبلغ
		جمع کل					
نام و امضای انباردار				نام و امضای تحویل گیرنده			
نام و امضای قیمت‌گذار							

ـ تطبیق ماندهٔ کارتهای مواد با موجودی واقعی در انبار ؛

ـ تهیّه گزارش موادّ ناباب و کم مصرف برای اطّلاع مدیران ؛

ـ حفظ و نگهداری از موجودیها.

تذکّر: در بعضی از مؤسّسات تولیدی ممکن است برگ درخواست خرید مواد به وسیلهٔ دوایر تولیدی، مهندسی تولید و یا دایرهٔ تعمیرات، تکمیل و ارسال شود.

عوامل مؤثّر در تکمیل و ارسال برگ درخواست سفارش مواد: مقدار موادی که باید در انبار نگهداری شود، به عواملی مانند مصرف روزانه، مدّت رسیدن سفارش به انبار، با صرفه‌ترین مقدار سفارش و هزینه‌های نگهداری مواد، بستگی مستقیم خواهد داشت. بنابراین، انباردار باید هنگام تکمیل برگ درخواست مواد، ضمن توجّه به عوامل فوق، حدّ تجدید سفارش، حدّاقل و حدّاکثر موجودی را مدّنظر قرار دهد.

حدّ تجدید سفارش مواد: مقدار یا تعدادی است بین حدّاقل و حداکثر موجودی که به محض تقلیل موجودی به آن میزان، باید به خرید مواد مبادرت نمود تا اطمینان حاصل شود که مواد خریداری شده قبل از رسیدن به سطح حدّاقل، به انبار خواهد رسید. حدّ تجدید سفارش، به دو عامل حدّاکثر مقدار مصرف روزانه مواد و مدّت تحویل مواد سفارش شده، بستگی مستقیم دارد. حدّ تجدید سفارش از رابطه زیر بدست می‌آید.

حداکثر مصرف روزانه مواد × حدّاکثر مدت وصول مواد = حدّ تجدید سفارش

مثال ۱: یک شرکت تولیدی برای ساخت محصولات خود، روزانه حدّاکثر به ۲۰۰۰ کیلو موادّ نوع «الف» نیاز دارد. چنانچه مدّت تحویل سفارش (از تاریخ تکمیل برگ درخواست خرید تا تاریخ رسیدن مواد به انبار) حدّاکثر ۳۶ روز باشد، حدّ تجدید سفارش چنین محاسبه می‌شود :

کیلو ۷۲۰۰۰ = ۲۰۰۰ × ۳۶ = حد تجدید سفارش

حدّاقل موجودی: حدّاقل موجودی مواد، عبارت از تعداد یا مقداری است که باید همواره در انبار موجود باشد و حتی‌المقدور، موجودی انبار از آن مقدار کمتر نشود. میزان حدّاقل موجودی مواد با توجّه به عوامل زیر مشخّص می‌شود :

ــ ***مصرف روزانهٔ مواد:*** معمولاً موادّ مورد نیاز قسمتهای مختلف تولید، روزانه از انبار صادر و تحویل کارخانه می‌گردد. بنابراین، مقدار موادّ مصرفی مستقیماً به مقدار یا تعداد تولید روزانه بستگی خواهد داشت. به این ترتیب، هر چه میزان تولید افزایش یابد مقدار موادّ مصرفی نیز افزایش خواهد یافت.

ــ ***زمان لازم برای دریافت سفارش جدید:*** مواد موردنیاز کارخانه، از طریق سفارشات داخلی یا خارجی تهیّه می گردد. معمولاً برای تهیّه مواد از داخل کشور به زمان کمتری نیاز است و حال آن که تهیّه مواد از خارج، مستلزم تشریفات بیشتری از قبیل گشایش اعتبار، حمل و نقل دریایی و زمینی و ترخیص مواد از گمرک می‌باشد که این عملیّات موجب می‌شود مواد درخواستی دیرتر به انبار برسد.

بنابراین، برای پیش‌بینی زمان دریافت مواد باید نحوهٔ تهیّه آن در نظر گرفته شود.

ضمناً، از آنجا که مقدار مصرف روزانه و مدّت رسیدن مواد به انبار در طول دورهٔ مالی ثابت نیست، برای محاسبه حدّاقل موجودی مواد، متوسّط این دو عامل در نظر گرفته می‌شود.

(متوسط مصرف روزانه × متوسط مدت تحویل) – حدّ تجدید سفارش = حداقل موجودی مواد

میزان حداقل موجودی مواد در واحدهای تولیدی مختلف و یا در مورد مواد مختلف متفاوت است.

مثال ۲: با توجّه به اطّلاعات مثال ۱، در صورتی که حدّاقل مصرف روزانه ۱،۴۰۰ کیلو و کمترین زمان برای تحویل سفارش ۱۴ روز باشد، حدّاقل موجودی مواد به صورت زیر محاسبه خواهد شد.

$$\text{حدّاقل موجودی مواد} = ۷۲,۰۰۰ - \left(\frac{۲,۰۰۰ + ۱,۴۰۰}{۲} \times \frac{۳۶ + ۱۴}{۲}\right) = ۲۹,۵۰۰$$

با صرفه‌ترین مقدار سفارش: با صرفه‌ترین مقدار یا تعداد سفارش اقتصادی، عبارت از مقدار موادی است که به منظور به حداقل رساندن هزینه‌های سالانهٔ مربوط به موجودیها، سفارش داده می‌شود ؛ زیرا بسیاری از این قبیل هزینه‌ها به مقدار سفارش آن مواد بستگی دارد.

معمولاً مؤسّسات تولیدی، موادّ موردنیاز را به صورت عمده، خریداری می‌نمایند. این عمل، موجب می‌شود که بهای هر واحد مواد خریداری شده کاهش یافته، و در هزینه‌های مربوط به خرید مواد، مانند : هزینهٔ گشایش اعتبار، هزینهٔ استعلام بها، هزینهٔ حمل و نقل، صرفه‌جویی گردد. از سوی دیگر، خریدهای عمده، موجب افزایش هزینهٔ نگهداری مواد (هزینه‌های انبارداری) و نیز راکد ماندن نقدینگی واحد تولیدی می‌شود و گاه با خطر کاهش قیمت موجودی مواد مواجه می‌گردد.

برعکس، اگر سفارش خرید مواد، به دفعات و به صورت جزیی انجام شود، هزینه سفارش افزایش، ولی در مقابل هزینهٔ نگهداری کاهش می‌یابد و احتمال خطر کاهش قیمت موجودی مواد از بین می‌رود.

با صرفه‌ترین تعداد سفارش، باید با در نظر گرفتن هزینهٔ سفارش مواد، هزینهٔ نگهداری موجودیها و اثر راکد ماندن نقدینگی مؤسّسه به جهت خریدهای عمده تعیین گردد.

با صرفه‌ترین مقدار سفارش به صورتهای مختلف محاسبه می‌شود. یکی از راههای محاسبهٔ آن، استفاده از رابطهٔ زیر می‌باشد.

$$\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{\text{تعداد واحدهای مورد نیاز سالانه} \times 2 \times \text{هزینهٔ هر بار سفارش}}{\text{درصد هزینه نگهداری} \times \text{بهای خرید هر واحد}}}$$

در این قسمت، عوامل تشکیل‌دهندهٔ رابطهٔ فوق توضیح داده می‌شود.

الف ــ تعداد واحدهای موردنیاز سالانه: عبارت است از تعداد موادّی که با توجّه به برنامهٔ تولید در ابتدای هر دورهٔ مالی برآورد می‌شود.

ب ــ هزینه هر بار سفارش: این هزینه‌ها به عواملی از قبیل هزینهٔ تهیّه برگهای درخواست و سفارش خرید، هزینهٔ ثبت سفارش، هزینه‌های ثابت گشایش اعتبار، هزینهٔ تخلیهٔ محموله‌های وارده به انبار، هزینهٔ تهیّه گزارش دریافت مواد، هزینهٔ رفع اشتباه در مقدار و کیفیّت مواد وارده و یا تأخیر در تحویل و همچنین هزینهٔ حسابداری مربوط به عملیّات خرید و پرداخت وجه به فروشنده، بستگی دارد.

ج ــ هزینهٔ نگهداری: این هزینه‌ها به عواملی از قبیل، هزینه‌های انبارداری، بیمه، حمل و نقل در داخل انبار، نشتی، افت وزن و نابابی موجودیها بستگی دارد. هزینهٔ نگهداری مواد به دو طریق محاسبه می‌شود :

۱ــ محاسبهٔ هزینهٔ نگهداری هر واحد مواد در انبار

۲ــ محاسبهٔ هزینهٔ نگهداری براساس درصدی از ارزش متوسّط موجودی انبار

ــ بهای خرید هر واحد: عبارت است از کلیّه هزینه‌های مربوط به خرید و تهیّه یک واحد مواد می‌باشد. ضمناً برای محاسبه تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه از رابطهٔ زیر استفاده می‌شود :

$$\text{تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه} = \frac{\text{تعداد موردنیاز طیّ دوره}}{\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش}}$$

رابطهٔ فوق نشان می‌دهد که کلیّه موادّ موردنیاز، طی چند سفارش باید خریداری شود.

مثال ۳: شرکت تولیدی مهران، سالانه، به تعداد ۶۴،۰۰۰ واحد مادّه اوّلیه نوع «ب» نیاز دارد که بهای خرید هر واحد آن ۱۸۰ ریال می‌باشد. چنانچه هزینهٔ هر بار سفارش (هزینهٔ ثبت سفارش ۵۰۰ ریال، هزینهٔ گشایش اعتبار ۱،۶۰۰ ریال، هزینهٔ تخلیه ۵۰۰ ریال، سایر هزینه‌های سفارش ۱،۹۰۰ ریال) و هزینهٔ نگهداری ۵٪ باشد، باصرفه‌ترین مقدار و تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه چنین محاسبه می‌شود :

$$\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{۶۴,۰۰۰ \times ۲ \times ۴,۵۰۰}{\%۵ \times ۱۸۰}} = \sqrt{۶۴,۰۰۰,۰۰۰} = ۸,۰۰۰$$

$$\text{تعداد دفعات سفارش مقرون به صرفه} = \frac{۶۴,۰۰۰}{۸,۰۰۰} = ۸$$

دفعات گردش موجودی مواد: دفعات گردش موجودی مواد، گویای این مطلب است که هر مادّه اوّلیه، در طول یک دوره، چند بار جایگزین می گردد.

دفعات گردش موجودی مواد، از تقسیم جمع مواد مصرف شدهٔ طی دوره بر متوسّط موجودی مواد به‌دست می‌آید.

جمع مواد مصرفی با استفاده از حواله‌های انبار یا گزارش مقدار مصرف مواد که در دایرهٔ حسابداری مواد، تهیّه شده به‌دست می‌آید و متوسّط موجودی مواد، عبارت از نصف حاصل جمع موجودی مواد اوّل و پایان دوره است.

$$\text{متوسط موجودی مواد} = \frac{\text{موجودی مواد اوّل دوره} + \text{موجودی مواد پایان دوره}}{۲}$$

دفعات گردش موجودی مواد از رابطهٔ زیر محاسبه می‌شود :

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{\text{مقدار مواد مصرف شدهٔ طیّ دوره}}{\text{متوسّط موجودی مواد}}$$

دورهٔ گردش موجودی مواد: این دوره، عبارت از مدّت زمانی است که مواد در انبار باقی می‌ماند. به عبارت دیگر، مدّت توقّف مواد را در انبار، از تاریخ ورود تا تاریخ صدور آن به تولید، دورهٔ گردش موجودی مواد گویند.

هر چه مدّت گردش مواد بیشتر باشد، احتمال اُفت و ضایعات آن بیشتر است. در نتیجه، بهای موادّ مصرف شده در تولید افزایش می‌یابد ؛ زیرا زیان ناشی از ضایعات انبار، بر موادّ سالم سرشکن شده، موجب افزایش بهای موجودی مواد خواهد شد. همچنین توقّف مواد در انبار، سبب افزایش هزینه نگهداری و زیان ناشی از رکود وجوه نقد می گردد که این دو عامل نیز افزایش بهای مواد مصرف شده را درپی خواهد داشت.

دوره گردش موجودی مواد، از تقسیم روزهای سال بر دفعات گردش موجودی به‌دست می‌آید. در نتیجه، دورهٔ گردش موجودی برحسب روز محاسبه می‌شود :

$$\text{دورهٔ گردش موجودی مواد} = \frac{۳۶۰}{\text{دفعات گردش موجودی مواد}}$$

مثال ۴: شرکت تولیدی وحید که برای ساخت محصول، از یک نوع ماده اوّلیه به نام آلفا استفاده می‌نماید، در طول دورهٔ مالی سالانه پنج بار اقدام به خرید این ماده اولیه نموده است. اطّلاعات مقداری مربوط به خرید و موجودی اوّل و پایان دوره چنین است :

در تاریخ ۳/۱۲/	خرید	۱،۸۵۰ کیلو مواد
در تاریخ ۵/۵/	خرید	۲،۶۹۰ کیلو مواد
در تاریخ ۷/۸/	خرید	۲،۴۸۰ کیلو مواد
در تاریخ ۹/۱۰/	خرید	۳،۴۶۰ کیلو مواد
در تاریخ ۱۱/۱۲/	خرید	۲،۹۰۰ کیلو مواد

موجودی اوّل دوره ۱،۶۵۰ کیلو و موجودی مواد پایان دوره ۱،۳۵۰ کیلو می‌باشد. ضمناً طی دورهٔ مالی،جمعاً ۱۸۰ کیلو از موادّ خریداری شده، به فروشندگان برگشت داده شده است. محاسبهٔ مقدار موادّ مصرفی، دفعات گردش و دورهٔ گردش موجودی چنین می‌باشد :

حل مثال ۴: ابتدا با توجّه به اطّلاعات فوق، مقدار موادّ مصرف شدهٔ طی دوره (گزارش مصرف مواد) محاسبه می‌گردد.

گزارش مقدار مصرف مواد		(کیلوگرم)
موجودی موادّ اول دوره		۱,۶۵۰
خرید موادّ اوّلیه :		
۱۲/۳/	۱,۸۵۰ کیلو	
۵/۵/	۲,۶۹۰ کیلو	
۸/۷/	۲,۴۸۰ کیلو	
۱۰/۹/	۳,۴۶۰ کیلو	
۱۲/۱۱/	۲,۹۰۰ کیلو	
جمع موادّ خریداری شده	۱۳۳۸۰	
کسر می‌شود برگشت مواد	۱۸۰	
خرید خالصِ مواد		۱۳,۲۰۰
مقدار موادّ حاضر به مصرف		۱۴,۸۵۰
کسر می‌شود موجودی مواد پایان دوره		۱,۳۵۰
مقدار مواد مصرف شده		۱۳,۵۰۰

پس از محاسبهٔ مقدار مواد مصرفی، ابتدا دفعات گردش، سپس دورهٔ گردش موجودی مواد محاسبه می‌شود.

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{۱۳,۵۰۰}{\frac{۱,۶۵۰+۱,۳۵۰}{۲}} = ۹$$

$$\text{دوره گردش موجودی مواد} = \frac{۳۶۰}{۹} = ۴۰ \quad \text{روز}$$

حدّاکثر موجودی مواد: به مقدار موادی اطلاق می‌شود که اگر بیش از آن در انبار موجود باشد، خساراتی از بابت راکد ماندن سرمایه، نایاب شدن مواد، خطر تغییر مشخّصات فنّی مواد، متوجّه مؤسسه گردد.

برای محاسبهٔ حدّاکثر موجودی مواد، ضمن در نظر گرفتن عوامل فوق، به مواردی چون سرعت مصرف مواد، مدّت وصول سفارش جدید، گنجایش انبار، هزینه‌های نگهداری مواد و با صرفه‌ترین مقدار سفارش نیز باید توجه داشت.

یکی از طرق محاسبهٔ حدّاکثر موجودی مواد، رابطه زیر است :

$$\left(\text{حداکثر موجودی مواد}\right) = \left(\text{حد تجدید سفارش}\right) + \left(\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش}\right) - \left(\text{حداقل مصرف مواد} \times \text{حداقل مدت وصول مواد}\right)$$

مثال ۵: اطّلاعات بدست آمده در مورد مادّه اوّلیه (الف) از تولیدی ظفر عبارتند از :

۱ــ مدت وصول بین ۳۰ــ۱۳ روز

۲ــ مصرف روزانه بین ۲۸۰ــ۲۰۰ واحد

۳ــ با صرفه‌ترین مقدار سفارش ۵,۰۰۰ واحد

۴ــ حدّ تجدید سفارش ۶,۰۰۰ واحد

مطلوب است :

ــ محاسبهٔ حداکثر موجودی ماده (الف)

حداکثر موجودی ماده الف = ۶,۰۰۰ + ۵,۰۰۰ − (۲۰۰ × ۱۳) = ۱۱,۰۰۰ − ۲,۶۰۰ = ۸,۴۰۰ واحد

مثال ۶: مادّه اوّلیه (ب) یکی از موادّ مصرفی تولیدی ساحل می‌باشد. اطّلاعات به‌دست آمده مربوط به این ماده در یک دوره، چنین است :

۱ــ مصرف روزانه، معادل ۱۰ تا ۱۶ کیلوگرم

۲ــ مدت تحویل سفارش، بین ۲۰ تا ۳۰ روز

۳ــ نرخ هزینهٔ نگهداری مواد ۱۰٪

۴ــ موجودی اوّل دوره ۱۰۰,۰۰۰ ریال

۵ ــ موجودی پایان دوره ۲۰۰,۰۰۰ ریال

۶ ــ موادّ مصرف شدهٔ طیّ دوره ۹۰۰,۰۰۰ ریال

۷ــ هزینهٔ هر بار سفارش ۱۰,۰۰۰ ریال

۸ ــ بهای خرید هر کیلو ۲۰۰ ریال

۹ــ مقدار مورد نیاز در سال ۴۰,۰۰۰ کیلوگرم

مطلوب است :

ــ محاسبهٔ حدّ تجدید سفارش، حدّاقل موجودی، دورهٔ گردش موجودی، با صرفه‌ترین مقدار سفارش و حدّاکثر موجودی مادّه اوّلیه (ب)

حلّ مثال ۶:

حدّ تجدید سفارش = حدّاکثر مصرف روزانه × حدّاکثر مدت تحویل سفارش

حد تجدید سفارش (ب) = ۱۶ × ۳۰ = ۴۸۰ کیلوگرم

حدّاقل موجودی مواد = حد تجدید سفارش − (متوسّط مصرف روزانه × متوسّط مدت تحویل سفارش)

$$\text{حدّاقل موجودی (ب)} = ۴۸۰ - \frac{۱۶+۱۰}{۲} \times \frac{۳۰+۲۰}{۲} = ۴۸۰ - ۳۲۵ = ۱۵۵ \text{ کیلوگرم}$$

$$\text{دفعات گردش موجودی مواد} = \frac{\text{موادّ مصرف شده سالانه}}{\text{متوسط موجودی مواد}} \qquad \frac{\text{موجودی اوّل دوره} + \text{موجودی پایان دوره}}{۲}$$

$$\text{دفعات گردش موجودی (ب)} = \frac{۹۰۰,۰۰۰}{\frac{۱۰۰,۰۰۰+۲۰۰,۰۰۰}{۲}} = \frac{۹۰۰,۰۰۰}{۱۵۰,۰۰۰} = ۶ \text{ مرتبه}$$

$$\text{دورهٔ گردش موجودی مواد} = \frac{۳۶۰}{\text{دفعات گردش موجودی مواد}}$$

دوره گردش موجودی (ب) $= \frac{۳۶۰}{۶} = ۶۰$ روز

$$\text{با صرفه‌ترین مقدار سفارش} = \sqrt{\frac{\text{هزینهٔ هر بار سفارش} \times ۲ \times \text{تعداد واحدهای مورد نیاز سالانه}}{\text{بهای خرید یک واحد} \times \text{درصد هزینه نگهداری}}}$$

با صرفه‌ترین مقدار سفارش (ب) $= \sqrt{\frac{۴,۰۰۰ \times ۲ \times ۱۰,۰۰۰}{٪۱۰ \times ۲۰۰}} = \sqrt{۴,۰۰۰,۰۰۰} = ۲,۰۰۰$ کیلوگرم

(حداقل مصرف روزانه × حداقل مدت تحویل) − (با صرفه‌ترین مقدار سفارش) + (حد تجدید سفارش) = (حداکثر موجودی مواد)

حداکثر موجودی (ب) $= ۴۸۰ + ۲,۰۰۰ - (۲۰ \times ۱۰) = ۲,۴۸۰ - ۲۰۰ = ۲,۲۸۰$ کیلوگرم

کسری و اضافات انبار: کسری یا اضافات انبار، عبارت است از اختلاف موجودی واقعی انبار با اسناد و مدارک، کارت انبار و کارت حساب مواد درتاریخی معیّن.

به عبارت دیگر، هرگاه موجودی واقعی مواد کمتر از ماندهٔ کارتهای مواد باشد، کسری انبار و زمانی که موجودی واقعی مواد بیشتر از ماندهٔ کارتهای مواد باشد، اضافات انبار وجود خواهد داشت.

از آنجا که کارت انبار، معرّف مقدار واقعی موجودی هر مادّه اوّلیه در انبار است، مغایرت ماندهٔ کارت حساب مواد یا دفتر معین مواد با ماندهٔ کارت انبار نشان‌دهندهٔ کسری یا اضافه موجودی انبار، مربوط به هر یک از اقلام مواد اوّلیه می‌باشد.

کسری یا اضافات انبار، دلایل گوناگونی دارد که به بعضی از علل آن اشاره می‌شود :

۱ــ اشتباه در ثبت مقدار مواد وارده یا صادره در کارت انبار

۲ــ اشتباه در ثبت قبضها و حواله‌های انبار در کارت حساب مواد وسیله دایرهٔ حسابداری

۳ــ عدم ثبت بعضی از حواله‌های انبار توسط دایرهٔ حسابداری به علّت نرسیدن آنها به دایرهٔ مذکور

۴ــ تقسیم قطعه بزرگ به قطعات کوچک

۵ ــ تبخیر و شکستگی که سبب کسری انبار می‌شود.

۶ ــ جذب رطوبت که موجب افزایش وزن برخی از مواد موجود در انبار می‌گردد.

۷ــ ضایعات مواد در انبار

۸ ــ سوء استفاده و سرقت مواد از انبار

۹ــ اشتباه انباردار

معمولاً در پایان دورهٔ مالی، پس از خاتمهٔ انبارگردانی و تطبیق موجودی واقعی انبار با کارتهای مواد، چنانچه کسری یا اضافه موجودی انبار قابل ملاحظه نباشد، ماندهٔ کارتها اصلاح می‌شود. ولی اگر کسری یا اضافی موجودی انبار قابل توجه باشد، باید ابتدا بررسیهای لازم نسبت به علل آن بعمل آید ؛ سپس با اصلاح کارتها و تطبیق ماندهٔ آنها با موجودی واقعی انبار، آرتیکلهای اصلاحی در دفاتر ثبت گردد.

اصلاح ماندهٔ کارتها به این منظور انجام می‌شود که ماندهٔ کارتها با موجودی واقعی مواد برابر گردد.

در صورت وجود کسری انبار، معادل مبلغ کسری، حساب کسری و اضافات انبار، بدهکار و حساب کنترل مواد، بستانکار می‌گردد.

کسری و اضافات انبار	×××	
کنترل مواد		×××

ثبت کسری موجودی انبار

در صورت وجود اضافی انبار معادل مبلغ اضافات، حساب کنترل مواد، بدهکار و حساب کسری و اضافات انبار، بستانکار می‌گردد.

کنترل مواد	××	
کسری و اضافات انبار		××

ثبت اضافات موجودی انبار

برای بستن حساب کسری و اضافات انبار روشهای متعددّی وجود دارد. یکی از این روشها بستن حساب فوق‌الذکر به خلاصه حساب سود و زیان می‌باشد.

در جریان عادی اگر حساب کسری و اضافات انبار، دارای مانده بدهکار باشد، برای بستن آن، حساب خلاصه سود و زیان، بدهکار و حساب کسر و اضافات انبار، بستانکار می‌گردد.

خلاصه سود و زیان	×××	
کسری و اضافات انبار		×××

بستن حساب کسری و اضافات انبار

اگر حساب کسری و اضافات انبار، دارای مانده بستانکار باشد، برای بستن آن، حساب کسری و اضافات انبار، بدهکار و خلاصه سود و زیان، بستانکار می‌گردد.

دایرۀ حسابداری مواد: این دایره، موظّف است مواد وارده به انبار را با استفاده از اعلامیه‌های رسید مواد در کارت حساب مواد (فرم شماره ۵) ثبت و مواد صادره از انبار را با توجّه به حواله‌های انبار و با استفاده از یک روش متداول ارزیابی، پس از قیمت‌گذاری در کارت مذکور ثبت نماید و نتیجه را طی یک خلاصه گزارش مواد مصرفی به دایرۀ حسابداری صنعتی ارسال دارد.

فرم شمارهٔ (۵)

کارت حساب مواد

روش ارزیابی ....

شرح مواد ....   حداکثر موجودی..................   حد تجدید سفارش..................   شماره صفحه دفتر (یا کارت) ....

کد ....   حداقل موجودی ....   تعداد سفارش باصرفه ....   محل کالا در انبار ....

تاریخ		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	مقدار		نرخ	مبلغ		مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			

عوامل بهای تمام شده مواد و ثبتهای مربوط: براساس اصل بهای تمام شده و از آن‌جا که باید کلیّه عوامل هزینه به بهای تمام شده در حسابها منظور گردد، در مورد مواد نیز باید به همین ترتیب عمل شود.

بهای تمام شده مواد، علاوه بر قیمت خرید، شامل کلیّه هزینه‌های مربوط به تهیّه و تحصیل مواد تا صدور آن از انبار می‌گردد. بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از : بیمه، حمل، بارگیری، عوارض گمرکی و سود بازرگانی، بازرسی و آزمایش.

نحوهٔ ثبت مواد خریداری شده: ثبت موادّ خریداری شده، به یکی از دو صورت زیر انجام می‌شود :

۱ــ اگر زمان ثبت، مبلغ واقعی هزینه‌های مربوط به تهیّه و تحصیل مواد خریداری شده مشخص باشد، دراین صورت، ابتدا هزینه‌های انجام شده را به خرید مواد اضافه می‌نمایند تا بهای تمام شده مواد خریداری شده به‌دست آید. سپس آرتیکل مربوط به‌خرید مواد، در دفتر روزنامه چنین ثبت می‌شود :

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل مواد	×××	
موجودی نقد(حسابها و اسناد پرداختنی)		×××
خرید ... کیلو مواد نوع ... به نرخ ...ریال به طور ...		

۲ــ **معمولاً** بسیاری از هزینه‌های واقعی مربوط به خرید مواد، تا زمان تحویل آن به انبار مشخّص نمی‌شود. به همین دلیل، در ابتدای هر دورهٔ مالی با توجّه به تجربیات سالهای گذشته و با در نظر گرفتن تغییرات احتمالیِ نرخهای عوامل هزینه مربوط به تهیّه مواد، یک نرخ برای تمام هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد برآورد می‌شود که اصطلاحاً به **نرخ پیش‌بینی هزینه‌های تحصیل مواد** موسوم است. محاسبهٔ این نرخ، به عوامل متعددّی بستگی دارد. این نرخ ملاک محاسبه هزینه‌های مربوط به خرید مواد قرار می‌گیرد. بنابراین، در طول دورهٔ مالی هر بار که مواد خریداری می‌شود، هزینه‌های تهیّه و تحصیل آن پس از کسر تخفیفات خرید به بهای خرید اضافه می‌گردد. نتیجتاً با استفاده از اصل بهای تمام شده، موادی که به انبار وارد می‌شود شامل کلیّه هزینه‌ها تا زمان تحویل خواهد بود.

با توجّه به مطالب فوق، حسابی تحت عنوان حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد، در دفتر کل در نظر گرفته می‌شود تا کلیّه هزینه‌های برآورد شده برای تهیه و تحصیل مواد با نرخ از پیش تعیین شده، به بستانکار این حساب منظور گردد.

آرتیکل مربوط به خرید مواد با توجّه به هزینه‌های برآورد شده به صورت زیر است :

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل مواد	×××	
موجودی نقد (حسابها و اسناد پرداختنی)		××
پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد		××
ثبت مواد خریداری شده طبق قبض انبار شماره...		

پس از دریافت اسناد هزینه‌های واقعی انجام شدهٔ مربوط به تهیّه موادّ اوّلیه، حساب کنترل هزینهٔ تهیّه مواد در دفتر کل و حساب هر یک از هزینه‌ها به‌طور جداگانه در دفتر معین هزینه، بدهکار و حسابهایی نظیر حسابهای پرداختنی، موجودی نقد و یا اسناد پرداختنی، بستانکار می‌گردد.

شرح	معین	کل (بد)	کل (بس)
کنترل هزینهٔ تهیّه مواد :		×××	
هزینهٔ حمل مواد	××		
هزینهٔ بیمه مواد	××		
هزینهٔ حقوق و عوارض گمرکی	××		
موجودی نقد (حسابها و اسناد پرداختنی)			×××
ثبت هزینه‌های واقعی انجام شده مربوط به تهیّه مواد			

در پایان دورهٔ مالی، برای بستن حسابهای کنترل و پیش‌بینی هزینه‌های مربوط به تهیّه مواد، حساب پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه مواد، بدهکار و حساب کنترل هزینهٔ تهیّه مواد، بستانکار می‌گردد.

چنانچه اختلافی بین ماندهٔ این دو حساب وجود داشته باشد، اختلاف به حساب تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد بدهکار یا بستانکار می‌گردد.

پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد	×××	
تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد	××	
کنترل هزینه‌های تهیه مواد		××××

ثبت بستن حسابهای کنترل و پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد

مانده حساب تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد، نشان‌دهندهٔ اضافه یا کسر هزینه‌های پیش‌بینی شده با هزینه‌های واقعی تهیّه و تحصیل مواد خواهد بود که نهایتاً به تناسب بین بهای تمام شده کالای فروش رفته و موجودیهای پایان دوره تسهیم می‌گردد.

مثال: شرکت تولیدی یکتا، نرخ هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد را برای دورهٔ مالی جاری ۸٪ پیش‌بینی نموده است.

ثبت آرتیکلهای مربوط به خرید مواد و بستن حسابها با توجّه به اطّلاعات زیر، چنین است.

۱ــ مواد خریداری شده عبارتند از :

/۲/۱۰	مبلغ	۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به‌طور نسیه
/۳/۲۰	مبلغ	۲,۵۰۰,۰۰۰ ریال طی چک شماره ۱۱,۲۴۵ بانک ملّت
/۵/۱۵	مبلغ	۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال با صدور سفته چهار ماهه بدون بهره
/۶/۲۰	مبلغ	۲,۰۰۰,۰۰۰ ریال به‌طور نقد

۲ــ هزینه‌های انجام شدهٔ طیّ دوره :

هزینه‌های اداره خرید ۱۷۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمه ۱۵۰,۰۰۰ ریال

هزینه‌های انبارداری و جابه‌جایی ۲۸۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل مواد خریداری شده ۱۷۵,۰۰۰ ریال

هزینهٔ گمرکی و سود بازرگانی ۲۶۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بازرسی و آزمایش ۱۴۰,۰۰۰ ریال

طریقه محاسبه، ثبت و بستن حسابها :

۶,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۸ = ۴۸۰,۰۰۰

بهای خرید اوّل ۶,۰۰۰,۰۰۰ + ۴۸۰,۰۰۰ = ۶,۴۸۰,۰۰۰

۲,۵۰۰,۰۰۰ × ٪۸ = ۲۰۰,۰۰۰

بهای خرید دوم ۲,۵۰۰,۰۰۰ + ۲۰۰,۰۰۰ = ۲,۷۰۰,۰۰۰

۴,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۸ = ۳۲۰,۰۰۰

بهای خرید سوم ۴,۰۰۰,۰۰۰ + ۳۲۰,۰۰۰ = ۴,۳۲۰,۰۰۰

۲,۰۰۰,۰۰۰ × ٪۸ = ۱۶۰,۰۰۰

بهای خرید چهارم ۲,۰۰۰,۰۰۰ + ۱۶۰,۰۰۰ = ۲,۱۶۰,۰۰۰

/۲/۱۰	کنترل مواد	۶,۴۸۰,۰۰۰	
	حسابهای پرداختنی		۶,۰۰۰,۰۰۰
	پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد		۴۸۰,۰۰۰

خرید مواد به‌طور نسیه

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۳/۲۰/	کنترل مواد	۲,۷۰۰,۰۰۰	
	موجودی نقد		۲,۵۰۰,۰۰۰
	پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد		۲۰۰,۰۰۰
	خرید مواد طی چک شماره ۱۱۲۴۵ بانک ملت		
۵/۱۵/	کنترل مواد	۴,۳۲۰,۰۰۰	
	اسناد پرداختنی		۴,۰۰۰,۰۰۰
	پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد		۳۲۰,۰۰۰
	خرید مواد و صدور سفته ۴ ماهه بدون بهره		
۶/۲۰/	کنترل مواد	۲,۱۶۰,۰۰۰	
	موجودی نقد		۲,۰۰۰,۰۰۰
	پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد		۱۶۰,۰۰۰
	خرید مواد به‌طور نقد		

در پایان دورهٔ، حساب کنترل هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد، معادل جمع هزینه‌های انجام شده در طی دوره، بدهکار و حسابهایی نظیر بستانکاران، صندوق، بانک و یا اسناد پرداختنی، بستانکار می‌گردد.

تاریخ	شرح	معین	کل بد	کل بس
۶/۳۱/	کنترل هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد :		۱,۱۷۵,۰۰۰	
	هزینه‌های اداره خرید	۱۷۰,۰۰۰		
	هزینه‌های انبارداری و جابه‌جایی	۲۸۰,۰۰۰		
	هزینه‌های بازرسی و آزمایش	۱۴۰,۰۰۰		
	هزینه‌های بیمه	۱۵۰,۰۰۰		
	هزینه‌های گمرکی و سود بازرگانی	۲۶۰,۰۰۰		
	هزینه‌های حمل مواد	۱۷۵,۰۰۰		
	موجودی نقد			۱,۱۷۵,۰۰۰
	ثبت هزینه‌های واقعی مربوط به خرید مواد			

برای بستن حسابهای کنترل هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد و حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد، به صورت زیر عمل می‌شود :

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۶/۳۱/	پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد	۱,۱۶۰,۰۰۰	
	تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد	۱۵,۰۰۰	
	کنترل هزینه‌های تهیّه مواد		۱,۱۷۵,۰۰۰
	بستن حسابهای پیش‌بینی و واقعی تهیّه مواد با تعدیل		

نحوهٔ ثبت مواد صادره از انبار: زمانی که قسمتهای مختلف تولید، برای ساخت محصول نیاز به مواد داشته باشند با تکمیل فرم درخواست مواد و رعایت سایر تشریفات مربوط، آن را از انبار دریافت می‌دارند. حسابداری مواد، بهای موادّ صادره به تولید را با توجّه به یکی از روشهای ارزیابی محاسبه می‌کند و به صورت زیر ثبت می‌نماید :

کنترل کالای در جریان ساخت	×××	
کنترل مواد		×××
ثبت صدور ... واحد مواد نوع ... به تولید		

برگشت مواد

برگشت مواد، معمولاً به دو صورت زیر خواهد بود :

۱ــ برگشت موادّ خریداری شده به فروشنده

۲ــ برگشت مواد از تولید به انبار

در این قسمت، راجع به هر یک از برگشتیهای فوق وعلل بوجود آمدن آن و طریقهٔ ثبت این برگشتیها با استفاده از روشهای مختلف ارزیابی توضیح مختصری داده می‌شود.

ــ ***برگشت موادّ خریداری شده به فروشنده:*** برگشت موادّ خریداری شده به فروشنده، ممکن است به دلایل مختلفی باشد که مهمترین آنها عبارتند از :

الف ــ مطابق نبودن موادّ خریداری شده با نمونهٔ دریافتی[1]

ب ــ معیوب بودن موادّ خریداری شده[2]

ج ــ عدم تحویل به موقع موادّ توسط فروشنده که در این صورت ممکن است در تاریخ تحویل، خریدار، دیگر به آن مواد نیاز نداشته باشد.

نحوهٔ ثبت موادّ برگشتی به فروشنده: در هر یک از روشهای ارزیابی، باید موادّ برگشتی به فروشنده به‌طور مجزّا مورد بررسی قرار گیرد. در ارزیابی به روشهای مختلف، با موادّ برگشتی به فروشنده مطابق روش عمل می‌شود. با این فرض که اگر مواد به تولید صادر می‌شد با چه نرخی و از کدام محموله بوده؟ لذا این مواد با همان نرخ به فروشنده برگشت داده می‌شود و هرگاه بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ کسر شده از حساب کنترل مواد، اختلافی وجود داشته باشد، این اختلاف به حساب اصلاح مواد، بدهکار یا بستانکار می‌گردد.

موجودی نقد (حسابها و اسناد دریافتنی)	×××	
کنترل مواد		×××
اصلاح مواد		×
برگشت ... کیلو مواد خریداری شده به فروشنده		

ثبت فوق با این فرض انجام شده که مبلغ دریافتی از فروشنده بیشتر از مبلغ کسرشده از حساب کنترل مواد باشد. برای بستن حساب اصلاح مواد ماندهٔ این حساب، به تناسب بین بهای تمام شدهٔ کالای فروش رفته و موجودیهای پایان دوره تسهیم می‌گردد.

۱و۲ــ اغلب، مقدار و تعداد موادّ خریداری شده در هر نوبت زیاد است به‌طوری که امکان بازرسی تمامی مواد میسّر نیست. بنابراین، بازرسی مواد به صورت نمونه‌برداری انجام می‌شود. به همین دلیل در قرارداد خرید مواد که بین خریدار و فروشنده منعقد می‌شود، معمولاً شرایط مناسب برای برگشت مواد به فروشنده حتی پس از تحویل مواد به انبار پیش‌بینی می‌گردد.

تذکر ۱ــ باید توجّه داشت که عملاً موادّ برگشتی به فروشنده همان موادی است که از فروشنده خریداری شده ولی در حسابداری به صورت فوق عمل می‌شود.

تذکر ۲ــ اکثر حسابداران، موادّ برگشتی به فروشنده را که موجب کاهش موجودی مواد می‌شود درستون وارده کارت حساب مواد به رنگ قرمز یا با علامتی مشخّص ثبت می‌کنند و در ستون موجودی، مقدار موادّ برگشتی را از مقدار موجودی و مبلغ موادّ برگشتی را از مبلغ موجودی، کسر می‌نمایند.

ــ ***برگشت مواد به انبار:*** موادی که از انبار به تولید صادر می‌شود، ممکن است به دلایل مختلف مجدداً به انبار برگشت داده شود. مهمترین این دلایل، عبارتند از :

الف ــ موادّ صادره با مواد مورد تقاضای قسمتهای مختلف تولید مطابقت نداشته باشد.

ب ــ درخواست مواد، به میزانی بیش از مصرف موردنیاز باشد، که دراین صورت موادّ اضافی به انبار برگشت می‌شود.

ج ــ اگر موادّصادره برای تولید سفارش خاصی باشد و مشتری از سفارش خود صرف‌نظر نماید، مواد به انبار مرجوع می‌شود.

د ــ اشتباه در کد و طبقه مواد، به‌وسیله درخواست‌کننده (دایره تولید) یا صادره کنندهٔ مواد (انباردار).

نحوهٔ ثبت مواد برگشتی به انبار: موادّ برگشتی به انبار، با همان نرخی که به تولید صادر شده بود به‌انبار برگشت می‌شود و به منزله یک وارده خواهد بود. ولی چون ممکن است با موادّ خریداری شده اشتباه شود، اکثر حسابداران، مواد برگشتی به انبار را در ستون صادره کارت حساب مواد با رنگ قرمز یا با علامتی مشخّص ثبت می‌کنند. سپس مقدار آن را به مقدار موجودی و مبلغ آن را به مبلغ موجودی مواد، اضافه می‌نمایند.

کنترل مواد	××	
کنترل کالای در جریان ساخت		××
ثبت برگشت ... کیلو مواد به انبار از صادره ...		

روشهای ارزیابی موجودی مواد و قیمت‌گذاری مواد صادره از انبار

با توجّه به این که موادّ اوّلیه، مهمترین عامل تشکیل‌دهنده بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده می‌باشد و در طول دورهٔ مالی نرخ موادّ خریداری شده به علل مختلف ثابت نیست. لذا نرخ موادی که به تولید صادر می‌شود بی‌تأثیر از نرخ موادّ خریداری شده نخواهد بود.

برای محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولاتی که در یک دورهٔ مالی تولید می‌شوند، ابتدا باید بهای تمام شده موادّ به کار رفته در محصولات محاسبه شود و به عنوان مهمترین عامل هزینهٔ تولید منظور گردد.

در یک دورهٔ مالی، محصولات مشابه معمولاً با موادّی ساخته می‌شوند که با نرخهای متفاوت خریداری شده‌اند. پس هربار که مواد از انبار صادر می‌شود، باید مشخّص گردد که از کدام محموله و با چه نرخی بوده است تا بتوان بهای تمام شدهٔ مواد صادره به تولید را محاسبه و به حساب کنترل کالای در جریان ساخت، بدهکار و به حساب کنترل مواد، بستانکار نمود. همچنین بهای تمام شده موجودی مواد را به‌دست آورد.

به منظور محاسبهٔ بهای تمام شده موجودی مواد پایان دوره از دو روش استفاده می‌شود :

روش نگهداری دایمی حساب موجودی مواد و روش نگهداری ادواری حساب موجودی مواد.

مؤسّسات تولیدی، معمولاً از روش نگهداری دایمی موجودی مواد استفاده می‌نمایند. چون کارخانه‌ها اعم از این که روش هزینه‌یابی سفارش کار یا روش هزینه‌یابی مرحله‌ای را به کار برند، به دلیل افزایش یا کاهش تولید، همواره با تغییر میزان مصرف مواد مواجه خواهند بود. بنابراین، در هر زمان، مدیران باید از تعداد یا مقدار موجودی مواد در انبار مطلع باشند.

برای محاسبهٔ بهای تمام شده موجودی انبار از روشهای گوناگونی برای ارزیابی آن استفاده می‌شود که اهمّ آنها عبارتند از : روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، روش اوّلین صادره از آخرین وارده، روش نرخ متوسط سیّار یا نرخ میانگین و … .

انتخاب هر یک از روشهای ارزیابی موجودی مواد، به نوع مواد و سیاست مدیریت مؤسّسه موردنظر بستگی دارد.

روش اوّلین صادره از اولین وارده «FiFo»: در این روش، فرض بر این است که مواد، به همان ترتیبی که وارد انبار می‌شود به تولید صادر گردد. یعنی اوّلین موادّ صادره به تولید از موجودی مواد اوّل دوره بوده تا این موجودی به اتمام برسد. سپس صدور مواد از اوّلین محمولهٔ خریداری شده طیّ دوره صورت می‌پذیرد.

در روش فوق، موجودی موادّ پایان دوره به نرخ آخرین خریدهای طیّ دوره، محاسبه و ارزیابی خواهد شد ؛ زیرا مطابق این روش، هنوز نوبت صدور آن محموله‌ها نرسیده است.

به همین دلیل موجودی موادّ آخر دوره که در ترازنامه منعکس می‌شود، دارای نرخی خواهد بود که به نرخ روز بسیار نزدیک است. پس می‌توان گفت موجودی مواد پایان دوره که یکی از اقلام دارایی‌هاست، به قیمتی در ترازنامه نشان داده می‌شود که تا حدود زیادی با واقعیّت مطابقت دارد. ولی نرخ موادّ مصرف شده با استفاده از این روش، با نرخهای روز مغایر است و درنتیجه، بهای تمام شدهٔ محصولات ازنظر مواد نزدیک به قیمتهای جاری در بازار نیست.

استفاده از این روش، زمانی متناسب است که نوسان قیمت مواد در بازار متعادل باشد. به‌طوری که بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شدهٔ طیّ دوره اگرچه با موادّی به نرخهای متفاوت تولید شده‌اند ولی در نهایت، تفاوت چندانی با یکدیگر نداشته باشند.

در این‌جا با ذکر یک مثال، ارزیابی موجودی مواد به‌روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، مورد بحث قرار می‌گیرد. ضمناً ازهمین مثال، برای روشهای دیگر ارزیابی، استفاده می‌شود تا بتوان وجوه اشتراک و افتراق این روشها را نیز بهتر مورد مطالعه قرار داد.

مثال: کارخانهٔ سهند، برای تولید محصولات از مادهٔ اوّلیهٔ نوع «الف» استفاده می‌کند. اطّلاعات به‌دست آمده از انبار، مربوط به ورود و صدور مادّه اوّلیه «الف» در آبان ماه سال جاری، چنین است :

۸/۱/	موجودی اوّل دوره ۳۰۰ کیلو به نرخ ۴۰ ریال
۸/۲/	خرید ۲۰۰ کیلو به نرخ ۴۵ ریال، طبق قبض انبار شمارهٔ ۱۸
۸/۵/	صدور ۸۰ کیلو به قسمت (A)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۱۸
۸/۹/	صدور ۱۲۰ کیلو به قسمت (B)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۱۹
۸/۱۵/	خرید ۳۰۰ کیلو به نرخ ۴۴ ریال، طبق قبض انبار شمارهٔ ۱۹
۸/۱۷/	برگشت ۱۰۰ کیلو از موادّ خریداری شده درتاریخ ۸/۱۵ به فروشنده و وجه آن دریافت شد
۸/۱۹/	خرید ۵۰۰ کیلو به نرخ ۴۵ ریال، طبق قبض انبار شمارهٔ ۲۰
۸/۲۳/	صدور ۲۰۰ کیلو به قسمت (C)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ۲۲۰
۸/۲۵/	برگشت ۱۰۰ کیلو مواد از صادره ۸/۲۳ به انبار
۸/۲۷/	خرید ۴۵۰ کیلو به نرخ ۴۷ ریال، طبق قبض انبار شمارهٔ ۲۱
۸/۲۸/	صدور ۲۵۰ کیلو به قسمت (A)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۲۱
۸/۲۹/	صدور ۲۰۰ کیلو به قسمت (B)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۲۲
۸/۳۰/	برگشت ۱۰ کیلو مواد از صادره ۸/۹ به انبار از قسمت B

حلّ مسأله فوق، به روش اوّلین صادره از اوّلین وارده (FiFo) در کارت حساب مواد به شرح صفحه بعد می‌باشد.

کارت حساب مواد

روش ارزیابی FiFo

شرح مواد................... حداکثر موجودی............ حد تجدید سفارش .... شمارهٔ صفحه دفتر (یا کارت) ....

کد .... حداقل موجودی............ تعداد سفارش با صرفه .... محل مواد در انبار ....

تاریخ		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	مقدار		نرخ	مبلغ		مقدار	نرخ	مبلغ
							کل	جزء		جزء	کل			
۱	۸											۳۰۰	۴۰	۱۲,۰۰۰
۲	۸	۱۸	۲۰۰	۴۵	۹,۰۰۰							۵۰۰		۲۱,۰۰۰
۵	۸					۲۱۸	۸۰		۴۰		۳,۲۰۰	۴۲۰		۱۷,۸۰۰
۹	۸					۲۱۹	۱۲۰		۴۰		۴,۸۰۰	۳۰۰		۱۳,۰۰۰
۱۵	۸	۱۹	۳۰۰	۴۴	۱۳,۲۰۰							۶۰۰		۲۶,۲۰۰
۱۷	۸		(۱۰۰)	۴۰	(۴,۰۰۰)							۵۰۰		۲۲,۲۰۰
۱۹	۸	۲۰	۵۰۰	۴۵	۲۲,۵۰۰							۱,۰۰۰		۴۴,۷۰۰
۲۳	۸					۲۲۰	۲۰۰		۴۵		۹,۰۰۰	۸۰۰		۳۵,۷۰۰
۲۵	۸						(۱۰۰)		۴۵		(۴,۵۰۰)	۹۰۰		۴۰,۲۰۰
۲۷	۸	۲۱	۴۵۰	۴۷	۲۱,۱۵۰							۱,۳۵۰		۶۱,۳۵۰
۲۸	۸					۲۲۱	۲۵۰	۱۰۰	۴۵	۴,۵۰۰	۱۱,۱۰۰	۱,۱۰۰		۵۰,۲۵۰
								۱۵۰	۴۴	۶,۶۰۰				
۲۹	۸					۲۲۲	۲۰۰	۱۵۰	۴۴	۶,۶۰۰	۸,۸۵۰	۹۰۰		۴۱,۴۰۰
								۵۰	۴۵	۲,۲۵۰				
۳۰	۸						(۱۰)		۴۰		(۴۰۰)	۹۱۰		۴۱,۸۰۰

توجّه: مقدار ۹۱۰ کیلو موجودی مادّه اوّلیه (الف) در پایان آبان ماه، با استفاده از روش اوّلین صادره از اوّلین وارده شامل : ۴۵۰ کیلو به نرخ ۴۵ ریال و ۴۵۰ کیلو به نرخ ۴۷ ریال و ۱۰ کیلو به نرخ ۴۰ ریال می‌باشد.

$$۴۵۰ \times ۴۵ = ۲۰,۲۵۰$$

$$۴۵۰ \times ۴۷ = ۲۱,۱۵۰$$

$$۱۰ \times ۴۰ = ۴۰۰$$

$$۹۱۰ \qquad ۴۱,۸۰۰$$

که به تفکیک در یک کارت جدید مواد به‌عنوان موجودی موادّ اوّل دورهٔ بعد (۹/۱) انتقال می‌یابد.

محاسبه و ثبت موادّبرگشتی به فروشنده: در این روش با موادّ برگشتی به فروشنده در کارت حساب مواد، مطابق روش عمل می‌شود. به این ترتیب که فرض می‌شود مواد به تولید صادر می‌گردد. بنابراین، نوبت صدور مواد به هر محموله که رسیده باشد از همان محموله به فروشنده برگشت می‌شود و هرگاه بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ کسر شده از حساب مواد، اختلافی وجود داشته باشد، مبلغ اختلاف به حساب اصلاح مواد، بدهکار و یا بستانکار می‌گردد.

مبلغ دریافتی از فروشنده	۱۰۰×۴۴=۴,۴۰۰
مبلغی که باید از حساب کنترل مواد کسر گردد	۱۰۰×۴۰=۴,۰۰۰
اختلاف	۴,۴۰۰−۴,۰۰۰=۴۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸/۱۷	موجودی نقد	۴,۴۰۰	
	کنترل مواد		۴,۰۰۰
	اصلاح مواد		۴۰۰
	ثبت مواد برگشتی به فروشنده از خرید ۸/۱۵		

محاسبه و ثبت موادّ برگشتی به انبار: در روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، موادّ برگشتی به انبار با همان نرخ صدور خواهد بود و هرگاه طی یک حوالهٔ انبار، مواد با چند نرخ به تولید صادر شده باشد، زمان ثبت در کارت حساب مواد نیز باید با نرخی مرجوع شود که به روش لطمه‌ای وارد نیاورد.

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار	
	مبلغ برگشتی در تاریخ ۸/۲۵/			۱۰۰×۴۵=۴,۵۰۰
۸/۲۵/	کنترل مواد	۴,۵۰۰		
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴,۵۰۰	
	ثبت مواد برگشتی به انبار			
	مبلغ برگشتی در تاریخ ۸/۳۰/			۱۰×۴۰=۴۰۰
۸/۳۰/	کنترل مواد	۴۰۰		
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴۰۰	
	ثبت موادّ برگشتی به انبار			

ضمناً در این روش، موادّ برگشتی به انبار، برای صدور مجدّد، حقّ تقدم خواهد داشت. اگرچه در فاصلهٔ صدور و برگشت مواد، وارده‌های دیگری به انبار وجود داشته باشد.

روش اوّلین صادره از آخرین وارده (LiFo)*: در این روش، موادّ وارد انبار برای صدور به‌تولید، حقّ تقدم خواهد داشت و صدور از آخرین محموله تا زمانی ادامه می‌یابد که محمولهٔ جدیدی وارد انبار نشده باشد ؛ درغیراین‌صورت حق تقدّم صدور با محمولهٔ جدید خواهد بود. این روش هم، مانند روش اوّلین صادره از اوّلین وارده بر اساس اصل بهای تمام شده پایه‌گذاری شده است.

یکی از مزایای روش فوق، این است که چون همواره موادّصادره به تولید از آخرین موادّ وارده به انبار تشکیل شده است لذا این مواد همیشه دارای نزدیکترین نرخ به قیمت بازار خواهد بود. بخصوص اگر فاصلهٔ زمانی مواد وارده به انبار از موادّ صادره کوتاهتر باشد. با توجّه به مزیّت یاد شده، استفاده از این روش موجب می‌شود که بهای تمام شدهٔ محصولات تولید شده ازنظر مواد، نزدیک

* مطابق استانداردهای تعیین شده استفاده از این روش متداول نیست.

به قیمت جاری در بازار باشد که در این صورت برای تعیین بهای فروش محصولات کمک مؤثّری خواهد بود.

ضمناً، در این روش چون همیشه موادّصادره به تولید از آخرین محموله‌های وارده به انبار تشکیل می‌شود، موجودی موادّپایان دوره، معمولاً شامل قسمتی از موجودی اوّل دوره خواهد بود. در این صورت، بسیار اتفاق می‌افتد که موجودی موادّ پایان دوره از نظر نرخ متعلّق به سالهای گذشته باشد. پس با توجّه به روند افزایش نرخ مواد در بازار، ارزش موجودی مواد پایان دوره اختلاف زیادی با ارزش جاری در بازار خواهد داشت و اگر قیمت مواد در بازار روند نزولی داشته باشد، در صورتی که از روش فوق استفاده شود، ارزش موجودی موادّپایان دوره بیشتر از ارزش جاری در بازار است و باید اختلاف بهای تمام شدهٔ موجودی پایان دوره و ارزش جاری در بازار را به حساب زیان مؤسسه منظور نمود. حال، به حل مثال کارخانهٔسهند، به روش اوّلین صادره از آخرین وارده می‌پردازیم.

مقدار ۹۱۰ کیلو موجودی پایان دوره با استفاده از روش اوّلین صادره از آخرین وارده، شامل :

۳۰۰ کیلو به نرخ ۴۰ ریال، ۲۰۰ کیلو به نرخ ۴۴ ریال، ۳۰۰ کیلو به نرخ ۴۵ ریال، ۱۰۰ کیلو به نرخ ۴۷ ریال و ۱۰ کیلو به نرخ ۴۵ ریال می‌باشد.

۳۰۰×۴۰=۱۲,۰۰۰

۲۰۰×۴۴=۸,۸۰۰

۳۰۰×۴۵=۱۳,۵۰۰

۱۰۰×۴۷=۴,۷۰۰

۱۰×۴۵= ۴۵۰

۹۱۰ ۳۹,۴۵۰

که به تفکیک، در یک کارت جدید حساب مواد به‌عنوان موجودی اوّل دوره بعد (۹/۱) انتقال می‌یابد.

محاسبه و ثبت برگشت مواد به فروشنده: در این روش نیز مانند روش قبل با موادّ برگشتی به فروشنده، مطابق روش عمل می‌شود. یعنی فرض می‌شود مواد به تولید صادر می‌گردد. بنابراین ثبت صدور مواد به هر محموله که رسیده باشد، بهای برگشتی را به نرخ همان محموله محاسبه می‌کنند و هرگاه بین مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ محاسبه شده اختلاف وجود داشته باشد، مبلغ اختلاف به حساب اصلاح مواد، بدهکار یا بستانکار می‌گردد. با توجّه به مثال «۸/۱۷ برگشت ۱۰۰ کیلو از موادّ خریداری شده در ۸/۱۵ به فروشنده»

نرخ موادّ خریداری شده در تاریخ ۸/۱۵ مبلغ ۴۴ ریال می‌باشد که در تاریخ ۸/۱۷ باید مواد با همان نرخ ۴۴ ریال صادر گردد. مبلغ دریافتی از فروشنده و یا مبلغی که باید از حساب کنترل مواد کسر گردد.

۱۰۰×۴۴=۴,۴۰۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
۸/۱۷/	موجودی نقد	۴,۴۰۰	
	کنترل مواد		۴,۴۰۰
	ثبت مواد برگشتی به فروشنده از خرید ۸/۱۵		

محاسبه و ثبت موادّ برگشتی به انبار: در این روش نیز، مواد برگشتی به انبار با همان نرخ صدور خواهد بود. هرگاه طیّ یک حواله انبار با چند نرخ صادر شده باشد هنگام برگشت نیز باید مواد با نرخی مرجوع شود که به روش لطمه‌ای وارد نشود.

الف : برگشتی تاریخ ۸/۲۵، چون با نرخ ۴۵ ریال صادر گردیده است، باید با نرخ ۴۵ ریال ثبت گردد.

کارت حساب مواد

روش ارزیابی LiFo

شرح مواد.................. حداکثر موجودی............ حد تجدید سفارش .... شمارهٔ صفحه دفتر (یا کارت) ....

کد .... حداقل موجودی............ تعداد سفارش با صرفه .... محل مواد در انبار ....

تاریخ		وارده				صادره						موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	مقدار کل	مقدار جزء	نرخ	مبلغ جزء	مبلغ کل	مقدار	نرخ	مبلغ
۱	۸											۳۰۰	۴۰	۱۲,۰۰۰
۲	۸	۱۸	۲۰۰	۴۵	۹,۰۰۰							۵۰۰		۲۱,۰۰۰
۵	۸					۲۱۸	۸۰		۴۵		۳,۶۰۰	۴۲۰		۱۷,۴۰۰
۹	۸					۲۱۹	۱۲۰		۴۵		۵,۴۰۰	۳۰۰		۱۲,۰۰۰
۱۵	۸	۱۹	۳۰۰	۴۴	۱۳,۲۰۰							۶۰۰		۲۵,۲۰۰
۱۷	۸		(۱۰۰)	۴۴	(۴,۴۰۰)							۵۰۰		۲۰,۸۰۰
۱۹	۸	۲۰	۵۰۰	۴۵	۲۲,۵۰۰							۱۰,۰۰۰		۴۳,۳۰۰
۲۳	۸					۲۲۰	۲۰۰		۴۵		۹,۰۰۰	۸۰۰		۳۴,۳۰۰
۲۵	۸						(۱۰۰)		۴۵		(۴,۵۰۰)	۹۰۰		۳۸,۸۰۰
۲۷	۸	۲۱	۴۵۰	۴۷	۲۱,۱۵۰							۱,۳۵۰		۵۹,۹۵۰
۲۸	۸					۲۲۱	۲۵۰	۱۰۰	۴۵	۴,۵۰۰	۱۱,۵۵۰	۱,۱۰۰		۴۸,۴۰۰
								۱۵۰	۴۷	۷۰۵۰				
۲۹	۸					۲۲۲	۲۰۰		۴۷		۹۴۰۰	۹۰۰		۳۹,۰۰۰
۳۰	۸						(۱۰)		۴۵		(۴۵۰)	۹۱۰		۳۹,۴۵۰

ب : برگشتی تاریخ ۸/۳۰ نیز چون با نرخ ۴۵ ریال صادر گردیده است، باید با نرخ ۴۵ ریال ثبت گردد.

مبلغ برگشتی در تاریخ ۸/۲۵ $\quad$ ۴,۵۰۰ = ۴۵ × ۱۰۰

مبلغ برگشتی در تاریخ ۸/۳۰ $\quad$ ۴۵۰ = ۴۵ × ۱۰

تاریخ	شرح	بدهکار	بستانکار
/۸/۲۵	کنترل مواد	۴,۵۰۰	
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴,۵۰۰
	ثبت موادّ برگشتی از تولید		

/۸/۳۰	کنترل مواد	۴۵۰	
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴۵۰
	ثبت موادّ برگشتی از تولید		

تذکر: دراین روش نیز مانند روش قبل، موادّ برگشتی به انبار، برای صدور مجدّد حقّ تقدم دارد.

روش میانگین: روش میانگین هم براساس بهای تمام شده بنا گردیده است و به دلیل نوسان شدید نرخ مواد در بازار به‌کار گرفته می‌شود. با استفاده از این روش، می‌توان نوسان نرخ مواد را تقریباً به همان ترتیب که رخ می‌دهد به بهای تمام شدهٔ محصول در جریان ساخت تحمیل نمود. در روش میانگین زمانی که مواد به انبار وارد می‌شود نرخ جدیدی محاسبه می‌گردد ؛ به این ترتیب که پس از افزودن تعداد موادّ وارده به تعداد موجودی انبار و مبلغ موادّ وارده به مبلغ موجودی انبار، جمع مبلغ موجودی را بر جمع تعداد یا مقدار موجودی تقسیم می‌کنند .رقم بدست آمده نرخ جدید مواد خواهد بود و از آن پس مواد با نرخ جدید به تولید صادر می‌شود تا مجدّداً مواد جدیدی به انبار وارد گردد.

در روش میانگین، همواره مواد با آخرین و جدیدترین نرخ محاسبه شده به تولید صادر می‌گردد.

از مزایای روش میانگین، آسان بودن استفاده از آن است. ضمن آن‌که بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده، همگام با نوسان نرخ مواد، افزایش یا کاهش می‌یابد. این روش زمانی مورداستفاده قرار می‌گیرد که دفعات خرید موادّطی دورهٔ مالی زیاد نباشد ؛ در غیر این‌صورت موجب می‌گردد که مرتّباً نرخ جدید محاسبه شود که این امر با مشکلاتی روبرو خواهد بود.

در این قسمت به حلّ مثال کارخانهٔ سهند، به روش میانگین می‌پردازیم.

بهای تمام شدهٔ موجودی مواد در ۸/۳۰ با استفاده از روش میانگین، عبارت است از :

ریال   ۹۱۰×۴۴/۹۶=۴۰,۹۲۰

محاسبه و ثبت برگشت مواد به فروشنده: در این روش مواد برگشتی به فروشنده با آخرین نرخ به دست آمده در تاریخ برگشت، در کارت حساب مواد ثبت می‌شود و مانند دو روش FiFo و LiFo اختلاف مبلغ دریافتی از فروشنده و مبلغ ثبت شده در کارت حساب مواد، به بدهکار یا بستانکار حساب اصلاح مواد منظور می‌گردد.

برگشتی در تاریخ ۸/۱۷ در مثال :

مبلغی که باید در کارت حساب مواد درج شود :	ریال	۱۰۰×۴۳=۴,۳۰۰
مبلغ دریافتی از فروشنده	ریال	۱۰۰×۴۴=۴,۴۰۰
اختلاف	ریال	۴,۴۰۰−۴,۳۰۰=۱۰۰

/۸/۱۷	موجودی نقد	۴,۴۰۰	
	کنترل مواد		۴,۳۰۰
	اصلاح مواد		۱۰۰
	ثبت موادّبرگشتی به فروشنده از خرید ۸/۱۵		

محاسبه و ثبت مواد برگشتی به انبار: در این روش نیز، موادّ برگشتی به انبار با همان نرخ صدور خواهد بود. چنانچه نرخ موادّ برگشتی به انبار با آخرین نرخ موجودی متفاوت باشد، باید نرخ جدیدی بر اساس آنچه گفته شد محاسبه گردد که از آن پس، مبنای صدور مواد خواهد بود.

موادّ برگشتی به انبار در تاریخ ۸/۲۵ با نرخ ۴۴ ریال است که نرخ صدور مواد از انبار اکنون هم همان ۴۴ ریال می‌باشد.

موادّ برگشتی به انبار در تاریخ ۸/۳۰ به نرخ ۴۲ ریال است و نرخ کنونی صدور در انبار ۴۵ ریال می‌باشد. پس باید نرخ جدیدی محاسبه گردد.

مواد برگشتی ۱۰×۴۲ = ۴۲۰

موجودی قبل از برگشت ۹۰۰×۴۵ = ۴۰,۵۰۰

۹۱۰ ۴۰,۹۲۰

نرخ جدید صدور مواد ریال ۴۰,۹۲۰ . ۹۱۰ = ۴۴/۹۶

۸/۲۵/	کنترل مواد	۴,۴۰۰	
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴,۴۰۰
	ثبت برگشت مواد به انبار از صادره ۸/۲۳		
۸/۳۰/	کنترل مواد	۴۲۰	
	کنترل کالای در جریان ساخت		۴۲۰
	ثبت موادّ برگشتی به انبار از صادره ۸/۹		

کارت حساب مواد

روش ارزیابی میانگین

شرح مواد................... حداکثر موجودی............ حد تجدید سفارش .... شمارهٔ صفحهٔ دفتر (کارت) ....

کد .... حداقل موجودی............ واحد سفارش .... محل مواد در انبار ....

تاریخ		وارده				صادره				موجودی		
روز	ماه	شماره قبض انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	شماره حواله انبار	مقدار	نرخ	مبلغ	مقدار	نرخ	مبلغ
۱	۸									۳۰۰	۴۰	۱۲,۰۰۰
۲	۸	۱۸	۲۰۰	۴۵	۹,۰۰۰					۵۰۰	۴۲	۲۱,۰۰۰
۵	۸					۲۱۸	۸۰	۴۲	۳,۳۶۰	۴۲۰		۱۷,۶۴۰
۹	۸					۲۱۹	۱۲۰	۴۲	۵,۰۴۰	۳۰۰		۱۲,۶۰۰
۱۵	۸	۱۹	۳۰۰	۴۴	۱۳,۲۰۰					۶۰۰	۴۳	۲۵,۸۰۰
۱۷	۸		(۱۰۰)	۴۳	(۴,۳۰۰)					۵۰۰		۲۱,۵۰۰
۱۹	۸	۲۰	۵۰۰	۴۵	۲۲,۵۰۰					۱,۰۰۰	۴۴	۴۴,۰۰۰
۲۳	۸					۲۲۰	۲۰۰	۴۴	۸,۸۰۰	۸۰۰		۳۵,۲۰۰
۲۵	۸						(۱۰۰)	۴۴	(۴,۴۰۰)	۹۰۰		۳۹,۶۰۰
۲۷	۸	۲۱	۴۵۰	۴۷	۲۱,۱۵۰					۱,۳۵۰	۴۵	۶۰,۷۵۰
۲۸	۸					۲۲۱	۲۵۰	۴۵	۱۱,۲۵۰	۱,۱۰۰		۴۹,۵۰۰
۲۹	۸					۲۲۲	۲۰۰	۴۵	۹,۰۰۰	۹۰۰		۴۰,۵۰۰
۳۰	۸						(۱۰)	۴۲	(۴۲۰)	۹۱۰	۴۴/۹۶	۴۰,۹۲۰

سؤالات، تستها و مسائل فصل سوم

الف ــ به پرسشهای زیر پاسخ دهید.

۱ــ مواد مستقیم و غیرمستقیم را تعریف کنید و موادّمستقیمِ سه نوع تولید را نام ببرید.

۲ــ مدیریت واحد مواد را تعریف کنید.

۳ــ دوایر کنترل کنندهٔ مواد را نام ببرید و هرکدام را شرح دهید.

۴ــ چهار وظیفه از وظایف انباردار را نام ببرید.

۵ــ عوامل مؤثر در تکمیل و ارسال برگ درخواست مواد را نام ببرید.

۶ــ کسری و اضافات انبار را شرح دهید.

۷ــ در مؤسّساتی که از چند نوع مادهٔ اوّلیه استفاده می‌کنند، چند حساب برای مواد در دفتر کل نگهداری می‌شود؟

۸ــ علل پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه مواد در ابتدای دورهٔ مالی چیست؟ در صورتی که هزینهٔ تهیّه مواد، پیش‌بینی نشود، چه اشکالاتی در محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ مواد صادره به انبار، به‌وجود می‌آید؟

۹ــ پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد به چه عواملی بستگی دارد؟

ب ــ در تستهای زیر، گزینهٔ صحیح را با علامت (×) مشخّص نمایید.

۱ــ مسؤلیّت نگهداری موجودیهای جنسی از وظایف کدام دایره است؟

الف) خرید ب) بازرسی

ج) انبار د) حسابداری

۲ــ کنترل مواد با مشارکت کدام دوایر انجام می‌شود؟

الف) خرید ــ کارگزینی ب) حسابداری ــ انبار

ج) حسابداری ــ کارگزینی د) انبار ــ کارگزینی

۳ــ حدّ تجدید سفارش، به مقدار موادی اطلاق می‌شود که :

الف) از حدّاقل موجودی بیشتر است.

ب) از حدّاکثر موجودی بیشتر است.

ج) از حدّاقل موجودی کمتر است.

د) مساوی با با صرفه‌ترین مقدار سفارش است.

۴ــ حدّاقل موجودی مواد به کدام عامل بستگی دارد؟

الف) حدّاکثر مصرف روزانه ب) حدّاکثر مدّت تحویل مواد

ج) حدّاقل مدّت تحویل مواد د) متوسّط مصرف روزانهٔ مواد

۵ــ با صرفه‌ترین مقدار سفارش، با کدام یک از عوامل زیر بی‌ارتباط است؟

الف) هزینهٔ هر بار سفارش ب) گنجایش انبار

ج) تعداد واحدهای مورد نیاز سالانه د) بهای خرید هر واحد

۶ــ در یک کارخانه موادّاوّلیه بین ۱۲ تا ۲۰ روز به انبار می‌رسد و مصرف روزانه بین حدّاقل ۶۰ و حدّاکثر ۸۰ کیلو متغیّر است. با صرفه‌ترین مقدار سفارش ۲۰،۰۰۰ کیلو می‌باشد. مقدار ۲،۸۸۰ کیلو مواد مربوط به کدام عامل زیر است؟

الف) حدّاکثر موجودی ب) حدّ تجدید سفارش

ج) حدّاقل موجودی د) متوسّط موجودی

۷ــ مصرف مواد طی یک دورهٔ مالی ۱۹،۸۰۰ کیلو و موجودی مواد اوّل و پایان دوره به ترتیب ۲،۰۰۰ و ۲،۴۰۰ کیلو می‌باشد. دوره گردش موجودی مواد چند روز است؟

الف) ۴۳/۶ روز ب) ۳۷/۵ روز ج) ۴۰ روز د) ۲۰ روز

۸ــ تعداد موردنیاز مواد طی دوره ۲۰۰،۰۰۰ کیلو، بهای خرید هر کیلو ۲۰۰ ریال، هزینهٔ هربار سفارش ۴۰،۰۰۰ ریال و هزینه نگهداری ۵٪ می‌باشد. با صرفه‌ترین مقدار سفارش کدام است؟

الف) ۲،۸۲۸ کیلو ب) ۴۰،۰۰۰ کیلو ج) ۲۰۰ کیلو د) ۲۰،۰۰۰ کیلو

۹ــ گزینهٔ درست و مناسب را انتخاب کنید.

الف) حدّ تجدید سفارش و درخواست مواد میزانی است بیشتر از حداکثر موجودی انبار.

ب) حد تجدید سفارش و درخواست مواد میزانی است کمتر از حداقل موجودی انبار.

ج) حد تجدید سفارش و درخواست مواد، بستگی مستقیم به حدّاکثر مصرف و مدّت دریافت مواد دارد.

د) حد تجدید سفارش و درخواست مواد، بستگی مستقیم به حداکثر موجودی مواد و وجه نقد دارد.

۱۰ــ به ازای کسری موجودی مواد کدام حساب بستانکار می‌شود؟

الف) حساب کنترل کالای در جریان ساخت ب) حساب کنترل مواد

ج) خلاصه حساب سود و زیان د) حساب کسری یا اضافات انبار

۱۱ــ در مؤسّساتی که در ابتدای هر دورهٔ مالی، هزینه‌های تهیّه مواد را پیش‌بینی می‌نمایند، زمان خرید مواد، حساب کنترل مواد به چه مبلغ بدهکار می‌شود؟

الف) معادل بهای خرید خالص مواد

ب) معادل هزینه پیش‌بینی تهیّه مواد

ج) معادل مبلغ خرید بعلاوه هزینه‌های پیش‌بینی تهیّهٔ مواد

د) معادل بهای تمام شده مواد خریداری شده

۱۲ــ چنانچه در پایان دورهٔمالی، ماندهٔ حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد بیشتر از ماندهٔ حساب کنترل هزینه تهیّه مواد باشد، برای بستن حساب پیش‌بینی هزینه تهیّه مواد، چگونه عمل می‌شود؟

الف) حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد، بدهکار و حساب تعدیل هزینه تهیّه مواد، بستانکار

ب) حساب پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه مواد، بستانکار و حساب تعدیل هزینه تهیّه مواد، بدهکار

ج) حساب پیش هزینهٔ تهیّه مواد، بدهکار و حساب کالای در جریان ساخت، بستانکار

د) حساب تعدیل هزینهٔ تهیّه مواد، بدهکار و حساب پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه مواد، بستانکار

۱۳ــ اگر مبلغ دریافتی از فروشنده بابت مواد برگشتی به او، بیشتر از مبلغ کسر شده از حساب مواد باشد، اختلاف به کدام حساب، بدهکار یا بستانکار می‌گردد؟

الف) حساب کنترل مواد، بدهکار

ب) حساب اصلاح مواد، بستانکار

ج) حساب کنترل کالای در جریان ساخت، بستانکار

د) حساب اصلاح مواد، بدهکار

۱۴ــ به ازای برگشت مواد به انبار، کدام حساب بدهکار می‌شود؟

الف) حساب موجودی نقد ب) حساب اصلاح مواد

ج) حساب کنترل کالای در جریان ساخت د) حساب کنترل مواد

۱۵ــ گزینهٔ درست و مناسب را انتخاب کنید.

الف) در روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، نرخ موجودی انبار به نرخ روز نزدیکتر است.

ب) در روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، نرخ موادّ صادره از انبار نزدیکترین نرخ به قیمت بازار است.

ج) در روش اوّلین صادره از آخرین وارده، نرخ موجودی انبار به نرخ روز نزدیکتر است.

د) در روش اوّلین صادره از آخرین وارده، نرخ موجودی انبار با نرخ موادّصادره از انبار یکی خواهد بود.

۱۶ــ مصرف روزانه مواد، بین ۲۰۰ تا ۴۰۰ کیلوگرم و مدّت رسیدن مواد به کارخانه بین ۱۰ تا ۱۴ روز می‌باشد. حدّاقل موجودی مواد کدام است؟

الف) ۵،۶۰۰ کیلوگرم ب) ۲،۰۰۰ کیلوگرم

ج) ۱،۸۰۰ کیلوگرم د) ۳،۶۰۰ کیلوگرم

۱۷ــ خرید مواد طی دوره ۲،۸۰۰،۰۰۰ ریال، موجودی مواد اوّل و آخر دوره مالی به ترتیب ۱۹۰،۰۰۰ ریال و ۲۵۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ حمل مواد خریداری شده ۴۰،۰۰۰ ریال، برگشت از خرید و تخفیفات ۲۵،۰۰۰ ریال می‌باشد. طی دوره مالی چند ریال مواد مصرف شده است؟

الف) ۲،۸۷۵،۰۰۰ ریال ب) ۲،۸۰۵،۰۰۰ ریال

ج) ۲،۹۲۵،۰۰۰ ریال د) ۲،۷۵۵،۰۰۰ ریال

ج ــ مسائل

۱ــ۳ــ مصرف روزانه یکی از مواد مورد نیاز کارخانهٔ البرز، حدّاقل ۵۰ و حدّاکثر ۷۰ واحد است و مدّت تحویل سفارش ماده مذکور نیز بین ۴۰ تا ۶۰ روز می‌باشد.

مطلوب است محاسبهٔ :

الف ــ حدّ تجدید سفارش ب ــ حدّاقل موجودی

۲ــ۳ــ اطّلاعات به‌دست آمده در مورد یکی از موادّ مصرفی تولیدی دقیق عبارت است از :

۱ــ مصرف روزانه ۱،۰۰۰ تا ۱،۲۰۰ کیلوگرم

۲ــ مدّت تحویل سفارش ۱/۵ تا ۲/۵ ماه

۳ــ با صرفه‌ترین مقدار سفارش ۶۰،۰۰۰ کیلوگرم

مطلوب است محاسبه :

الف ــ حدّ تجدید سفارش ب ــ حدّاقل موجودی

ج ــ حداکثر موجودی

۳ــ۳ــ اطّلاعات مربوط به مادّه اوّلیهٔ نوع (ج) در شرکت تولیدی خزر چنین است :

۱ــ موجودی اوّل دوره ۴۰،۰۰۰ ریال

۲ــ مصرف روزانه ۱۰۰ تا ۱۴۰ کیلوگرم

۳ــ مدّت تحویل سفارش ۲۵ تا ۳۵ روز

۴ــ مواد مصرف شدهٔطی دوره ۱،۰۰۰،۰۰۰ ریال

۵ ــ موجودی آخر دوره ۶۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است محاسبهٔ :

الف ــ دفعات گردش موجودی ب ــ دورهٔ گردش موجودی

ج ــ حدّ تجدید سفارش د ــ حدّاقل موجودی

۴ــ۳ــ شرکت سهامی کارون، اطّلاعات مربوط به یک نوع مادّه اوّلیه مورد نیاز خود را به این شرح اعلام نموده است :

۱ــ موجودی اوّل دوره ۲,۶۰۰,۰۰۰ ریال

۲ــ مصرف روزانه معادل ۱۱۰ ــ ۱۵۰ کیلوگرم

۳ــ مدّت تحویل سفارش بین ۲۰ تا ۴۰ روز

۴ــ نرخ هزینهٔ نگهداری مواد ۴٪

۵ــ موادّمصرف شدهٔ طی دوره ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۶ــ هزینهٔ هر بار سفارش ۵,۰۰۰ ریال

۷ــ بهای خرید هر کیلو مواد ۵۰۰ ریال

۸ــ مقدار مورد نیاز سالانه ۵۰,۰۰۰ کیلو

۹ــ موجودی آخر دوره ۲,۴۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است محاسبهٔ :

الف ــ حدّ تجدید سفارش ب ــ حدّاقل موجودی

ج ــ دفعات گردش موجودی د ــ دورهٔ گردش موجودی

هـ ــ با صرفه‌ترین مقدار سفارش و ــ حدّاکثر موجودی

۵ــ۳ــ اطلاعات مربوط به یکی از موادی که در تولیدی شقایق برای ساخت محصولات استفاده می‌شود، چنین است :

۱ــ مصرف روزانهٔ مواد ۱۲ــ۱۶ کیلوگرم

۲ــ مدّت تحویل سفارش بین ۳۰ــ۴۰ روز

۳ــ نرخ هزینه نگهداری مواد ۵٪

۴ــ موجودی اوّل دوره ۱۸۰,۰۰۰ ریال

۵ــ مواد مصرف شده طیّ دوره ۸۰۰,۰۰۰ ریال

۶ــ هزینهٔ هر بار سفارش ۱,۲۵۰ ریال

۷ــ بهای خرید هر کیلو مواد ۱۰۰ ریال

۸ــ مقدار مورد نیاز سالانه ۸,۰۰۰ کیلوگرم

۹ــ موجودی پایان دوره ۲۲۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است محاسبهٔ :

الف ــ حدّ تجدید سفارش ب ــ حدّاقل موجودی مواد

ج ــ دفعات گردش موجودی د ــ دورهٔ گردش موجودی

هـ ــ با صرفه‌ترین مقدار سفارش و ــ حدّاکثر موجودی

۶ــ۳ــ شرکت سهامی پیوند در سه ماههٔ اوّل سال جاری، مواد مورد نیاز کارخانه را به این صورت خریداری نموده است :

۱/۱۰ــ خرید مواد به مبلغ ۵,۷۵۰۰,۰۰۰ ریال به‌طور نسیه

۲/۱۸ــ خرید مواد به مبلغ ۲,۹۸۰,۰۰۰ ریال به‌طور نقد

۳/۲۵ــ خرید مواد به مبلغ ۴,۱۲۰,۰۰۰ ریال و صدور سفته‌ای سه ماهه در وجه فروشنده. هزینه‌های واقعی انجام شده برای تهیّهٔ مواد، چنین است :

هزینهٔ حمل مواد ۲۵۰,۰۰۰ ریال — هزینهٔ انبارداری و جابه جایی ۲۹۰,۰۰۰ ریال

هزینه‌های دایرهٔ خرید ۳۲۰,۰۰۰ ریال — هزینه‌های گمرکی و سود بازرگانی ۳۸۰,۰۰۰ ریال

هزینهٔ بیمه ۱۶۰,۰۰۰ ریال

در صورتی که نرخ هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد، در ابتدای دورهٔ مالی ۱۰٪ پیش‌بینی شده باشد، **مطلوب است:**

الف ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به خرید مواد در دفتر روزنامه

ب ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به هزینه‌های واقعی انجام شده

ج ــ ثبت بستن حسابهای مربوط به هزینه‌های خرید مواد و حسابهای پیش‌بینی هزینهٔ تهیّه و تحصیل مواد و حساب تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد در دفتر روزنامه

۷ــ۳ــ شرکت سهامی وفا، از یک نوع مادّهٔ اوّلیه، برای ساخت محصول استفاده می‌نماید. در ابتدای دورهٔ مالی جاری هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد ۸٪ پیش‌بینی شده است. این شرکت در طول دورهٔ مالی شش ماهه، معاملاتی به این شرح انجام داده است :

۱/۱۵ــ خرید مواد به مبلغ ۲,۷۰۰,۰۰۰ ریال به طور نقد.

۱/۲۰ــ پرداخت مبلغ ۱۵۰,۰۰۰ ریال بابت هزینهٔ حمل مواد خریداری شده در تاریخ ۱/۱۵

۲/۲۵ــ خرید مواد به مبلغ ۴,۸۵۰,۰۰۰ ریال با ثبت سفارش و گشایش اعتبار اسنادی

۲/۳۰ــ پرداخت هزینهٔ گمرک و سود بازرگانی مواد خریداری شده در تاریخ ۲/۲۵ جمعاً به مبلغ ۳۵۰,۰۰۰ ریال.

۳/۲۸ــ خرید مواد به مبلغ ۷,۴۰۰,۰۰۰ ریال و صدور سفته‌ای دوماهه در وجه فروشنده.

۴/۲۵ــ پرداخت مبلغ ۱۸۰,۰۰۰ ریال بابت هزینهٔ انبارداری موادّ خریداری شده در ۳/۲۸.

۵/۳۰ــ پرداخت مبلغ ۲۸۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های بازرسی و آزمایش موادّ خریداری شده در طی دوره.

۶/۱۵ــ پرداخت مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال بابت هزینهٔ بیمه مواد.

۶/۳۰ــ پرداخت مبلغ ۱۲۰,۰۰۰ ریال بابت هزینه‌های دایرهٔ خرید مواد.

مطلوب است :

الف ــثبت آرتیکلهای مربوط در دفتر روزنامه

ب ــ ثبت بستن حسابهای مربوط به هزینه‌های خرید مواد و حسابهای پیش‌بینی هزینه‌های تهیّه و تحصیل مواد و حساب تعدیل هزینه‌های تهیّه مواد در دفتر روزنامه.

۸ــ۳ــ شرکت تولیدی ساسان برای ارزیابی موجودی موادّ پایان دوره، روش اوّلین صادره از اوّلین وارده را مورد استفاده قرار می‌دهد. این شرکت اطّلاعات مربوط به مادّهٔ اوّلیهٔ نوع الف را طی دورهٔ مالی جاری در اختیار شما

قرار داده است و از شما می‌خواهد با تهیّه یک کارت حساب مواد اقلام وارده به انبار و صادره از انبار را در این کارت حساب ثبت نموده، ارزش موجودی پایان دوره را به روش فوق محاسبه کنید. ضمناً اطلاعات لازم را در دفتر روزنامه عمومی شرکت ثبت کنید.

موجودی مواد در تاریخ ۱۰/۱ــ تعداد ۱،۵۰۰ واحد به نرخ هر واحد ۲۰۰ ریال می‌باشد.

۱۰/۵ــ خرید ۲،۰۰۰۰ کیلو مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۲۱۵ به قرار هر کیلو ۲۱۰ ریال

۱۰/۹ــ خرید ۱،۸۰۰ کیلو مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۲۱۶ به قرار هر کیلو ۲۰۵ ریال

۱۰/۱۲ــ صدور ۴،۰۰۰۰ کیلو مواد به کارخانه، مطابق حوالهٔ انبار شماره ۱۸.

۱۰/۱۳ــ برگشت ۱۰۰ کیلو از مواد صادره در تاریخ ۱۰/۱۲ به‌انبار.

۱۰/۱۶ــ خرید ۲،۵۰۰ کیلو مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۲۱۷ به قرار هر کیلو ۲۰۸ ریال.

۱۰/۱۸ــ چون ۶۰ کیلو از موادّخریداری شده در تاریخ ۱۰/۱۶ طبق نمونه نبوده، به فروشنده برگشت داده شد.

۱۰/۲۱ــ خرید ۱،۶۰۰ کیلو مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۲۱۸ به قرار هر کیلو ۲۰۹ ریال.

۱۰/۲۳ــ صدور ۵،۰۰۰۰ کیلو مواد به کارخانه، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۱۹.

۱۰/۲۵ــ خرید ۷۷۰ کیلو مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۲۱۹ به قرار هر کیلو ۲۱۲ ریال.

۱۰/۲۷ــ چون ۱۶۰ کیلو از موادّ خریداری شده در تاریخ ۱۰/۲۵ ناقص بوده، به فروشنده برگشت داده شد.

۱۰/۳۰ــ صدور ۶۰۰ کیلو مواد به کارخانه، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۰.

۹ــ۳ــ شرکت صنعتی رودبار که از روش نگهداری دایمی موجودی مواد استفاده می‌کند، اطّلاعات مربوط به خرید مادهٔ اوّلیه (ب) و صدور این ماده را به تولید، در اختیار شما قرار می‌دهد.

۱۱/۱ــ موجودی اوّل دوره، مقدار ۵۰۰ کیلو به نرخ ۷۰ ریال

۱۱/۵ــ مواد وارده، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۲۶، مقدار ۱،۰۰۰۰ کیلو به نرخ ۷۵ ریال.

۱۱/۶ــ مواد برگشتی به فروشنده از خرید ۱۱/۵ مقدار ۱۰۰ کیلوگرم.

۱۱/۱۰ــ مواد وارده، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۲۷، مقدار ۸۰۰ کیلوگرم به نرخ ۸۰ ریال

۱۱/۱۵ــ طی حوالهٔ انبار شمارهٔ ۱۰۶ مقدار ۱،۵۰۰ کیلوگرم مواد به تولید صادر گردید.

۱۱/۲۰ــ مواد وارده مطابق قبض انبار شمارهٔ ۲۸، مقدار ۱،۰۰۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۸۵ ریال.

۱۱/۲۱ــ موادّ برگشتی به فروشنده از خرید ۱۱/۲۰ مقدار ۴۰۰ کیلو.

۱۱/۲۲ــ موادّبرگشتی به انبار که طی حوالهٔ انبار شمارهٔ ۱۰۶ به تولید صادر شده بود مقدار ۲۰۰ کیلوگرم.

۱۱/۲۶ــ مواد وارده مطابق قبض انبار شمارهٔ ۲۹ مقدار ۱،۲۰۰ کیلو به نرخ ۹۰ ریال.

۱۱/۳۰ــ طیّ حواله انبار شمارهٔ ۱۰۷، مقدار ۲۲۰ کیلو مواد به تولید صادر گردید.

مطلوب است :

۱ــ ثبت عملیّات مربوط به مادّه نوع (ب) در یک کارت حساب مواد با استفاده از روش اوّلین صادره از آخرین وارده.

۲ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به تاریخهای ۱۱/۵، ۱۱/۶، ۱۱/۱۵، ۱۱/۲۱، ۱۱/۲۲ در دفتر روزنامه

۱۰ــ۳ــ شرکت تولیدی سامان از روش نگهداری دایمی موجودی مواد استفاده می‌نماید. این شرکت یک

نوع مادّه اوّلیه را در تولید به‌کار می‌برد که اطّلاعات مربوط به ورود آن به انبار و صدور آن از انبار در مرداد ماه سال جاری چنین است :

۵/۱ــ موجودی مواد ۲۵۰ واحد از قرار هر واحد ۴۰ ریال

۵/۳ــ خرید مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۱۱۰ تعداد ۴۰۰واحد به نرخ ۴۱ ریال

۵/۵ــ خرید مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۱۱۱ تعداد ۵۰۰ واحد به نرخ ۳۹ ریال

۵/۶ــ چون تعداد ۴۰ واحد از موادّخریداری شده در تاریخ ۵/۳ مطابق نمونه نبوده، به فروشنده برگشت داده شد.

۵/۹ــ طبق حواله انبار شمارهٔ ۲۰، تعداد ۵۵۰ واحد جهت تولید صادر گردید.

۵/۱۲ــ خرید مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۱۱۲ تعداد ۳۵۰ واحد به نرخ ۴۲ ریال.

۵/۱۴ــ خرید مواد، طبق سفارش شمارهٔ ۱۱۳ تعداد ۵۰۰ واحد به نرخ ۴۳ ریال.

۵/۱۹ــ طبق حوالهٔ انبار شمارهٔ۲۱ تعداد ۱،۲۰۰ واحد برای تولید صادر گردید.

۵/۲۱ــ اقلام برگشتی به انبار از صادره ۵/۱۹ تعداد ۲۰ واحد

۵/۲۹ــ طبق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۲۲ تعداد ۸۰ واحد برای تولید صادر گردید.

مطلوب است :

ثبت عملیّات مربوط به مواد در کارت حساب مواد به روش میانگین و ثبت روزنامه مربوط به موادّ برگشتی به فروشنده (در صورت لزوم تا دو رقم اعشاری محاسبه شود).

۱۱ــ۳ــ شرکت سهامی تابان، برای ساخت محصول از چند نوع مادّه اوّلیه استفاده می‌نماید. اطّلاعات مربوط به خرید و مصرف مادّه اوّلیهٔ شمارهٔ ۴۴۴ در اردیبهشت ماه سال جاری، چنین است :

۲/۱ــ موجودی اوّل دوره جمعاً ۴۰۰ کیلو می‌باشد که از سه نرخ به شرح زیر تشکیل شده است :

(۸۰ کیلو به نرخ ۴۰۰ ریال)، (۷۰ کیلو به نرخ ۴۵۰ ریال) و (۲۵۰ کیلو به نرخ ۵۰۰ ریال)

۲/۵ــ خرید ۴۰۰ کیلوگرم، مطابق قبض انبار به شمارهٔ ۱۹۱ به نرخ ۵۲۰ ریال

۲/۸ــ صدور ۳۰۰ کیلو مطابق حوالهٔ انبار شماره ۷۵ به تولید.

۲/۹ــ برگشت ۱۴۰ کیلوگرم از موادّصادره در تاریخ ۲/۸ به انبار

۲/۱۲ــ برگشت ۲۰۰ کیلوگرم از موادّ خریداری شده در تاریخ ۲/۵ به فروشنده.

۲/۱۸ــ خرید ۲۸۰ کیلوگرم، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۱۹۲ به نرخ ۵۳۰ ریال

۲/۲۱ــ خرید ۵۰۰ کیلوگرم، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۱۹۳ به نرخ ۵۰۰ ریال و پرداخت مبلغ ۵۰۰۰ ریال بابت هزینهٔ حمل موادّ خریداری شده در همین تاریخ.

۲/۲۶ــ صدور ۷۰۰ کیلو، مطابق حواله انبار شمارهٔ ۷۶ به تولید.

۲/۲۹ــ خرید ۲۰۰ کیلو، مطابق قبض انبار شماره ۱۹۴ به نرخ ۵۱۵ ریال.

مطلوب است :

۱ــ ثبت کارتهای حساب مواد شمارهٔ ۴۴۴ با استفاده از روش اوّلین صادره از اوّلین وارده، اوّلین صادره از آخرین وارده و میانگین (در صورت لزوم تا دو رقم اعشار محاسبه شود).

۲ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به تاریخ ۲/۵، ۲/۸، ۲/۹، ۲/۱۲، ۲/۲۶ در دفتر روزنامه به روشهای یاد شده

۱۲ــ۳ــ اطّلاعات مربوط به خرید و صدور یک نوع موادّ اوّلیه که در شرکت پیام مصرف می‌شود، در تیرماه سال جاری چنین است :

۴/۱ــ موجودی اوّل دوره، تعداد ۴۰۰ واحد می‌باشد که از دو نرخ به شرح زیر تشکیل شده است :

۱۰۰ واحد به نرخ ۴۹ ریال و ۳۰۰ واحد به نرخ ۵۰ ریال.

۴/۶ــ خرید ۲،۰۰۰ واحد، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۱۰۱ به نرخ هر واحد ۵۲ ریال.

۴/۷ــ صدور تعداد ۱،۴۰۰ واحد به دایرهٔ تولیدی الف مطابق حواله انبار شمارهٔ ۱۵.

۴/۱۰ــ خرید ۱،۵۰۰ واحد مطابق قبض انبار مواد به شماره ۱۰۲ به نرخ هر واحد ۵۳ ریال.

۴/۱۲ــ برگشت ۲۰۰ واحد از موادّ صادره در تاریخ ۴/۷ به انبار.

۴/۱۵ــ برگشت تعداد ۱۰۰ واحد از موادّ خریداری شده در تاریخ ۴/۱۰ به فروشنده.

۴/۲۰ــ خرید ۱،۲۰۰ واحد، مطابق قبض انبار شمارهٔ ۱۰۳ به نرخ هر واحد ۵۱ ریال.

۴/۲۴ــ صدور تعداد ۲،۰۰۰ واحد به دایرهٔ تولیدی (ب)، مطابق حوالهٔ انبار شمارهٔ ۱۶.

۴/۳۰ــ خرید ۱،۰۰۰ واحد مطابق قبض انبار شمارهٔ ۱۰۴ به نرخ ۵۴ ریال

مطلوب است :

۱ــ ثبت مواد وارده به انبار و صادره از انبار در سه کارت جداگانه و محاسبه موجودی مواد پایان دوره با استفاده از روشهای ارزیابی : اوّلین صادره از اوّلین وارده، اوّلین صادره از آخرین وارده و میانگین (نرخ متوسّط)

۲ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به تاریخ ۴/۶، ۴/۷، ۴/۱۲و ۴/۱۵ در دفتر روزنامه.

۱۳ــ۳ــ کارخانه سپیدان، از روش نگهداری دایمی موجودی مواد استفاده می‌نماید. از مادّه نوع الف که یکی از موادّ اوّلیهٔ موردنیاز این کارخانه می‌باشد، در تاریخ ۶/۱ مقدار ۱،۰۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۳۰۰ ریال در انبار کارخانه موجود بوده است. ضمناً سایر اطّلاعات چنین است :

۶/۳/ ــ موادّ وارده طی برگ سفارش شمارهٔ ۱۷۶ مقدار ۱،۵۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۳۱۰ ریال.

۶/۶/ ــ موادّ وارده طی برگ سفارش شمارهٔ ۱۷۷ مقدار ۱،۰۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۳۲۰ ریال.

۶/۸/ ــ موادّ برگشتی به فروشنده مربوط به سفارش خرید شمارهٔ ۱۷۷ مقدار ۵۰۰ کیلو

۶/۱۰/ ــ طی برگ درخواست مواد به شماره ۲۸ مقدار ۲،۵۰۰ کیلو به تولید صادر گردید.

۶/۱۴/ ــ مواد وارده، طی برگ سفارش خرید به شمارهٔ ۱۷۸ مقدار ۲،۰۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۳۴۰ ریال

۶/۱۹/ ــ طی برگ درخواست مواد به شمارهٔ ۲۹ مقدار ۱،۲۵۰ کیلو به تولید صادر گردید.

۶/۲۱/ ــ موادّ وارده، طی برگ سفارش شمارهٔ ۱۷۹ به مقدار ۱،۰۰۰ کیلو به نرخ هر کیلو ۳۷۰ ریال

۶/۲۲/ ــ برگشتی به انبار مقدار ۲۵۰ کیلو که طی برگ درخواست مواد به شمارهٔ ۲۹ صادر شده بود.

۶/۲۶/ ــ برگشتی به فروشنده مربوط به سفارش خرید شمارهٔ ۱۷۹ مقدار ۲۵۰ کیلو

۶/۲۷/ ــ موادّ وارده طی برگ سفارش خرید شمارهٔ۱۸۰ مقدار ۷۵۰ کیلو، هر کیلو ۳۰۰ریال

۶/۳۰/ ــ طی برگ درخواست مواد به شمارهٔ ۳۰ مقدار ۲،۰۰۰ کیلو به تولید صادر گردید.

مطلوب است :

۱ــ ارزیابی موجودی پایان دوره و ثبت عملیّات مادّه نوع الف در سه کارت حساب مواد با استفاده از روشهای ارزیابی

الف ــ اوّلین صادره از اوّلین وارده.

ب ــ اوّلین صادره از آخرین وارده.

ج ــ میانگین (در صورت لزوم تا دو رقم اعشار محاسبه نرخ را ادامه دهید.)

۲ــ ثبت آرتیکلهای مربوط به تاریخهای :

۶/۱۰ ــ، ۶/۱۹ ــ، ۶/۲۶ ــ و ۶/۳۰

۶/۳ ــ، ۶/۸ ــ و ۶/۲۲ با سه روش

۱۴ــ۳ــ شرکت سهامی وحدت برای ساخت محصولات خود از یک نوع مادّهٔ اوّلیه، استفاده می‌نماید. برای ساخت یک واحد، محصول، ۵ کیلو مواد به مصرف می‌رسد. اطّلاعات مربوط به این مادّهٔ اوّلیه در یک ماههٔ شهریور سال جاری چنین است :

۱ــ موجودی مواد در تاریخ ۶/۱ ــ مقدار ۱،۳۰۰ کیلو به نرخ ۹۰ ریال

۲ــ خرید مقدار ۴،۰۰۰ کیلو مواد به نرخ هر کیلو ۹۶ ریال

۳ــ هزینهٔ حمل مواد خریداری برای هر کیلو ۲ ریال می‌باشد.

۴ــ موجودی مواد آخر دوره مقدار ۱،۶۰۰ کیلو می‌باشد.

مطلوب است :

تهیّه گزارش مصرف مواد طی دوره با توجّه به روشهای دائمی زیر :

الف ــ روش ارزیابی اوّلین صادره از اوّلین وارده.

ب ــ روش ارزیابی اوّلین صادره از آخرین وارده.

ج ــ روش ارزیابی میانگین

کنترل دستمزد

هدفهای رفتاری: در پایان این فصل، از فراگیر انتظار می‌رود :

۱ــ لزوم کنترل دستمزد و طبقه‌بندی آن را شرح دهد.

۲ــ دوایر کنترل‌کنندهٔ دستمزد و وظایف هریک را توضیح دهد.

۳ــ اطّلاعات لازم را برای محاسبهٔ حقوق و دستمزد جمع‌آوری کند.

۴ــ اهداف طرحهای تشویقی را توضیح دهد.

۵ــ انواع طرحهای تشویقی را نام ببرد.

۶ ــ تأثیر طرحهای تشویقی دستمزد را در کاهش بهای تمام‌شدهٔ محصول تشریح کند.

۷ــ اثرات طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم را در جدولهای مربوط نشان دهد.

۸ ــ لیست حقوق و دستمزد را تنظیم کند.

۹ــ کسور حقوق و دستمزد را نام ببرد.

۱۰ــ کسور حقوق و دستمزد را محاسبه نماید.

۱۱ــ ثبتهای مربوط به حسابداری حقوق و دستمزد را انجام دهد.

کنترل دستمزد

در حسابداری بهای تمام شده، هزینهٔ دستمزد و سهم نیروی کاری که به‌طور مستقیم و غیرمستقیم در تولید محصول مصرف شده است یکی از عوامل بهای تمام شدهٔ محصول می‌باشد.

تعریف: دستمزدِ تولیدی عبارت از وجوهی است که برای کار انجام شدهٔ تولیدی در یک مدّت معیّن پرداخت و یا تعهد می‌گردد. بنابراین، کمیّت و کیفیت نیروی کار و هزینه‌های مربوط به آن از موضوعاتی است که همواره باید کنترل و بررسی شود تا با پرداخت حقوق و دستمزد مناسب، کیفیّت نیروی کار حفظ شود.

کنترل حقوق و دستمزد به لحاظ ارتباط و تأثیری است که این هزینه‌ها با تولید و بهای تمام شدهٔ هر واحد محصول دارند.

کاهش و یا تثبیت بهای تمام شده، از یک طرف با تشویق و ترغیب کارگران به تولیدِ بیشتر و از طرف دیگر، با سرپرستی و کنترل مداوم آنان امکان‌پذیر است. همچنین با کنترل هزینه‌های دستمزد و اطّلاع از جزییات آن امکان افزایش تولید و کاهش زمان استاندارد انجام کار فراهم می‌گردد.

دراین قسمت، به جهت ساده‌تر شدن موضوع به توضیح برخی اصطلاحات می‌پردازیم :

دستمزد مستقیم: عبارت است از هزینهٔ کار انجام شده‌ای که مستقیماً به جهت ساخت محصول، پرداخت و یا تعهّد شود. به عبارت دیگر، دستمزد کارگرانی را که مستقیماً به ساخت محصول اشتغال دارند، دستمزد مستقیم می‌گویند. مانند دستمزد کارگران

چوب‌بُر و خرّاط در یک کارگاه تولید مبل و صندلی.

دستمزد غیرمستقیم: عبارت است از هزینهٔ نیروی کار انجام شده که مستقیماً در ساخت محصول صرف نشده باشد. به عبارت دیگر، دستمزد سرکارگران، سرپرستان و کسانی که به تعمیر و نگهداری ماشین آلات اشتغال دارند و مستقیماً تأثیری در تولید ندارند، دستمزد غیرمستقیم می‌گویند.

زمان عادی انجام کار: عبارت است از مدّت زمانی که طبق روال عادی برای انجام کار لازم است.

زمان استاندارد انجام کار: عبارت است از میزان کار مورد انتظار از هر کارگر در زمان معیّن. زمان استاندارد، از طریق زمان‌سنجی[1] حرکات لازم برای تولید و با در نظر گرفتن اوقات استراحت، توقّف و تأخیرات احتمالی بدست می‌آید.

دوایر کنترل کننده حقوق و دستمزد

واحدهای تولیدی، به‌منظور کنترل حقوق و دستمزد از دوایری نظیر کارگزینی، برنامه‌ریزی تولید، زمان‌سنجی، ثبت اوقات کار، دایرهٔ حقوق و دستمزد و دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده استفاده می‌کنند. این دوایر اطّلاعات لازم را جمع‌آوری، ثبت، نگهداری و به مدیریت واحدهای دیگر گزارش می‌نمایند.

وجود تمام یا بعضی از دوایر کنترل کنندهٔ فوق، به وسعت عملیّات تولید و تعداد کارکنان بستگی دارد.

اکنون به توضیح مختصری در مورد وظایف هریک از دوایر کنترل‌کنندهٔ حقوق و دستمزد می‌پردازیم :

دایرهٔ کارگزینی: وظیفهٔ عمده این دایره تهیّه و تدوین، و یا اصلاح دستورالعملها، آیین‌نامه‌های استخدامی و فرمهای پرسنلی می‌باشد، به گونه‌ای که با قانون کار و مقرّرات بیمه و تأمین اجتماعی منطبق باشد.

از وظایف دیگر این دایره، امور مربوط به استخدام، آموزش، ترفیعات، مرخصّیها، نقل و انتقالات، اجرای طرح طبقه‌بندی مشاغل و تعیین شرح وظایف و برقراری ارتباط با سازمانها و اتّحادیه‌های کارگری می‌باشد.

دایرهٔ زمان‌سنجی: وظیفه این دایره، بررسی و محاسبهٔ زمان استاندارد برای ساخت یک واحد محصول است. زمان استاندارد انجام کار را با توجه به امکانات و شرایط فیزیکی تعیین می‌کنند. بدین ترتیب که ابتدا زمان هر حرکت را با بررسی حرکات لازم برای تولید اندازه می‌گیرند و سپس با جمع مدّت حرکات، زمان استاندارد را برای ساخت یک واحد محصول به‌دست می‌آورند. اطلاعات مربوط به زمان استاندارد برای ساخت یک واحد محصول، در دوایری نظیر برنامه‌ریزی تولید، حسابداری حقوق و دستمزد و حسابداری بهای تمام شده به دلایل مختلف کاربرد دارد.

دایرهٔ برنامه‌ریزی تولید: این دایره قبل از شروع عملیّات، با استفاده از زمان استاندارد محصول، برنامهٔ تولید را برای هر سفارش، دایره و یا مرحلهٔ تولید تهیّه می‌کند، تا از این طریق، امکان مقایسه و کنترل هزینه‌های واقعی دستمزد با بودجهٔ دستمزد، همچنین مقایسهٔ ساعات کار واقعی با ساعات استاندارد و تولید واقعی با تولید پیش‌بینی شده فراهم گردد. ضمناً با بررسی برنامه‌ریزی تولید، انحراف کارآیی کارگران که ممکن است به دلایل مختلف ازجمله تأخیر ناشی از کمبود مواد اولیه، خرابی ماشین‌آلات یا تجدید نظر در دستورالعملهای اجرایی باشد، بررسی می‌گردد.

دایرهٔ ثبت اوقات کار: وظیفهٔ این دایره گردآوری اطّلاعات مربوط به اوقات کار انجام شده در مورد هریک از سفارشات مراحل تولید و یا محصولات می‌باشد.

اطّلاعات مربوط به اوقات کار صرف شده، با استفاده از دو کارت (کارت ساعت و کارت اوقات کار) مشخّص، ثبت و نگهداری می‌شود.

۱ــ زمان‌سنجی، عبارت از بررسی حرکات لازم و تعیین زمان استاندارد برای ساخت یک واحد محصول می‌باشد.

(کارت حضور و غیاب)   فرم شماره (۱)

شمارهٔ کارت : ....

نام و نام خانوادگی : ....

قسمت : ....

ماه :.. سال :...

روزهای ماه	قبل از ظهر		بعد از ظهر		اضافه‌کاری		جمع کار روز
	ورود	خروج	ورود	خروج	ورود	خروج	
۱							
۲							
۳							
۴							
۵							
۶							
۷							
۸							
۹							
۱۰							
۱۱							
۱۲							
۱۳							
۱۴							
۱۵							

امضاء : ....

ــ کارت ساعت[۱] **(کارت حضور و غیاب)**: این کارت، حضور هریک از کارکنان در کارخانه و ساعات شروع و خاتمه کار آنان درهر روز و یا هر نوبت کار همچنین ساعات اضافه‌کاری را نشان می‌دهد. (فرم شماره ۱)

ــ کارت اوقات کار: این کارت نشاندهندهٔ اوقاتی است که کارگر برای ساخت و تکمیل هر سفارش صرف کرده است. به عبارت دیگر، این کارت حاوی اطّلاعاتی در مورد نوع کار انجام شده می‌باشد. (فرم شماره ۲)

۱ــ در مؤسسات مختلف، برای حضور و غیاب کارکنان از کارتهای متنوّعی استفاده می‌شود. ثبت زمان ورود و خروج کارکنان بر روی این کارتها، برخی به وسیلهٔ ماشین، ساعت کارت‌زن و کامپیوتر و برخی دیگر با دست انجام می‌گیرد.

فرم شماره (۲)

کارت اوقات کار								
نام و نام خانوادگی .... شماره کارگر .... دایره								
تاریخ / سفارش								جمع
....	....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....	....
....	....	....	....	....	....	....	....	....
سرپرست قسمت								

تکمیل کارتهای ثبت اوقات کار، به عوامل متعدّد و نوع عملیّات بستگی دارد. در مؤسّساتی که تولید به‌صورت سفارش انجام می‌شود، کارت اوقات کار، در محاسبه و پرداخت نهایی دستمزد کارکنان، از اهمیّت ویژه‌ای برخوردار است ولی در مؤسّساتی که تولید به‌صورت سفارش انجام نمی‌شود، معمولاً به کارت اوقات کار نیازی نیست. اگر هر کارگر روی سفارشات متعدّدی کار کند، باید زمان شروع و پایان کار را بر روی هر سفارش به سرپرست اطّلاع دهد که در این صورت کارتها به وسیلهٔ سرپرست تکمیل می‌گردد.

کارتهای ثبت اوقات کار، ابزار مناسبی برای محاسبه و پرداخت پاداش کارگران بر اساس طرحهای تشویقی است.

دایرهٔ حسابداری حقوق و دستمزد: وظیفهٔ این دایره، تهیّه و تنظیم لیست حقوق و دستمزد و تعیین مبلغ ناخالص و خالص حقوق و دستمزد است. همچنین، این دایره بر مبنای اطّلاعاتی که از دوایر دیگر دریافت داشته است، وظیفه طبقه‌بندی لیست حقوق و دستمزد را برحسب نوع کار، دوایر و مراحل تولید برعهده دارد. مدارک حقوق و دستمزد هریک از کارکنان در این دایره نگهداری می‌شود.

طبقه‌بندی هزینهٔ حقوق و دستمزد، با استفاده از کارتهای اوقات کار به منظور تفکیک و تخصیص هزینه حقوق و دستمزد مستقیم به هریک از سفارشات، دوایر و مراحل مختلف تولید و دستمزد غیرمستقیم در گروه هزینه‌های سربار انجام می‌شود.

دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده: حسابداری بهای تمام شده اطّلاعات و مدارک را از دوایر مربوط دریافت نموده، ساعت کار کارگران (نفر ساعت) و هزینهٔ مربوط به آن را برای هر نوع سفارش و مرحله تولید ثبت و در گزارشات منعکس و تحلیل می‌نماید.

به‌منظور محاسبهٔ بهای تمام شده محصول و تعیین سهم هزینهٔ نیروی کار مصرف شده، مهمترین وظیفهٔ حسابداری بهای تمام شده در ارتباط با هزینه‌یابی حقوق و دستمزد عبارت است از :

ــ درج زمان کار انجام شده و هزینهٔ دستمزد مستقیم آن در گزارشهای بهای تمام شدهٔ محصول و یا برگهای هزینهٔ سفارش.

ــ ثبت و تخصیص هزینهٔ دستمزد غیرمستقیم در برگهای تجزیه و تحلیل هزینه‌های هر دایره.

ــ ارائه گزارشها و اطّلاعات کامل مربوط به حقوق و دستمزد به مدیریّت، برای تصمیم‌گیری مناسب، حفظ کیفیّت نیروی کار و افزایش سطوح بهره‌وری و عملکرد کارکنان و دوایر.

اطّلاعات لازم برای محاسبهٔ حقوق و دستمزد

برای محاسبهٔ هزینهٔ حقوق و دستمزد، باید اطّلاعات و عوامل لیست حقوق و دستمزد را شناخت و علاوه‌بر آن از قوانین و مقررات مربوط (کار و بیمه‌های اجتماعی ــ مالیات و ...) اطلاع کافی داشت. برخی اطّلاعات مربوط به دستمزد، شامل : مدّت کارکرد، حقوق پایه، اضافه‌کاری، حق نوبت کاری، مرخصی استحقاقی، پاداش، کارآموزی، اوقات تلف شده، طرحهای تشویقی، حقّ بیمه‌های اجتماعی، سهم کارفرما، بیمهٔ عمر، بیمهٔ حوادث ناشی از کار و هزینه‌های رفاهی کارگران می‌باشد که شرح مختصری در مورد بعضی از آنها داده می‌شود.

حقوق پایه: حقوقی است که با رعایت قانون کار (برای کارگران رسمی) و یا به‌وسیلهٔ عقد قراردادی که مغایر قانون کار نباشد (برای کارگران قراردادی)، برای انجام یک ساعت کار و یا تولید یک واحد محصول تعیین و به‌صورت ساعتی، روزانه، هفتگی و معمولاً ماهانه پرداخت می‌شود.

در صورتی که مزد کارگر براساس تعداد تولید و بدون توجّه به ساعات کارکرد (پارچه‌کاری) محاسبه و پرداخت شود، اصطلاحاً آن را کارمزد گویند.

توجّه: دستمزد روزانهٔ کارگر نباید از حدّاقل دستمزد تعیین شده در قانون کار کمتر باشد.

ساعات کار عادی: مطابق ماده ۵۱ قانون کار[1] ساعت کار عادی، مدت زمانی است که کارگر، نیرو و یا وقت خود را به‌منظور انجام کار در اختیار کارفرما قرار می‌دهد. به غیر از مواردی که در این قانون مستثنی شده است ساعات عادی کار کارگران در شبانه‌روز، نباید از ۸ ساعت تجاوز نماید.

به موجب تبصرهٔ ۱ مادّه ۵۱ قانون کار، کارفرما با توافق کارگران، نماینده یا نمایندگان قانونی آنان، می‌تواند ساعت کار را در بعضی از روزهای هفته کمتر از میزان مقرّر و در دیگر روزها اضافه بر این میزان تعیین کند به شرط آن‌که مجموع ساعات کار هر هفته از ۴۴ ساعت تجاوز نکند.

ساعات کار اضافه (اضافه‌کاری): مطابق قانون کار، اضافه‌کاری باید تابع شرایط زیر باشد :

ــ موافقت کارگر

ــ پرداخت ۴۰٪ اضافه بر مزد هر ساعت کار عادی

ــ ساعت کار اضافی نباید از ۴ ساعت در روز تجاوز نماید، مگر در موارد خاص با توافق طرفین.

ــ روز جمعه، روز تعطیل هفتگی کارگران با استفاده از مزد می‌باشد. کارگرانی که به هر عنوان روز جمعه کار کنند، در مقابل عدم استفاده از تعطیل روز جمعه ۴۰٪ اضافه بر مزد دریافت خواهند کرد.

مطابق قانون کار ازساعت ۶ بامداد تا ساعت ۲۲، کار روز و از ساعت ۲۲ تا ۶ بامداد روز بعد کار شب محسوب می‌شود.

اگر قسمتی از کار در روز و قسمتی در شب انجام شود، کار مختلط محسوب می‌گردد که مطابق قانون به آن قسمت از کار که در شب انجام می‌شود ۳۵٪ مزد، اضافه بر مزد ساعت کار عادی تعلق می‌گیرد. مشروط بر این که کارگر نوبت کار نباشد. به موجب ماده ۶۱ قانون کار، ارجاع کار اضافی به کارگرانی که کار شبانه یا کارهای خطرناک و سخت و زیان‌آور انجام می‌دهند، ممنوع است.

۱ــ قانون کار مصوب ۱۳۶۹

به دستمزد ساعات اضافه‌کاری که علاوه بر مبلغ ساعات عادی کار به کارگران پرداخت می‌شود، فوق‌العادهٔ اضافه‌کاری می‌گویند.

مثال: درصورتی که نرخ دستمزد عادی یک کارگر ۷۰۰ ریال در ساعت باشد، برای یک ساعت اضافه‌کاری به او مبلغ ۲۸۰ ریال علاوه بر دستمزد عادی پرداخت می‌شود.

فوق‌العاده اضافه‌کاری ۷۰۰×٪۴۰=۲۸۰

دستمزد یک ساعت اضافه‌کاری ۷۰۰+۲۸۰=۹۸۰

مبلغ فوق‌العاده اضافه‌کاری[1]، با توجّه به دلیل انجام آن به یکی از این حسابها، بدهکار می‌گردد.

ــ به حساب کالای در جریان ساخت

ــ به حساب سربار ساخت

ــ به حساب سربار اداری تشکیلاتی و یا حساب سربار توزیع و فروش.

چنانچه اضافه‌کاری به علّت اضافه تولید انجام شود، فوق‌العادهٔ آن به حساب سربار کارخانه، بدهکار می‌گردد تا از طریق این حساب به تمام محصولات تولید شده اعم از این که در ساعات عادی و یا ساعات اضافه‌کاری ساخته شده باشند به‌طور یکنواخت سرشکن گردد.

(در این کتاب همواره این روش مورد استفاده قرار می‌گیرد.)

برای ثبت تسهیم هزینهٔ دستمزد و فوق‌العادهٔ اضافه‌کاری، به ازای جمع دستمزد ساعات کار عادی و دستمزد عادی ساعات اضافه‌کاری، حساب کنترل کالای در جریان ساخت وبه ازای فوق‌العاده اضافه‌کاری، حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار می‌گردند. در مقابل، به ازای جمع دستمزد و فوق‌العاده اضافه‌کاری حساب کنترل حقوق و دستمزد، بستانکار می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای در جریان ساخت	××××	
کنترل سربار ساخت	××	
کنترل حقوق و دستمزد		×××××
ثبت تسهیم دستمزد عادی و دستمزد اضافه‌کاری		

مثال: نرخ دستمزد ساعتی کارگری، بر مبنای حقوق پایه، ۸۰۰ ریال است. چنانچه جمع کارکرد او در یک هفته ۵۰ ساعت باشد، فوق‌العاده اضافه‌کاری و دستمزد استحقاقی وی به‌صورت زیر محاسبه و ثبت می‌شود.

ساعت اضافه‌کاری در هفته ۵۰−۴۴=۶

دستمزد ساعات کار عادی ۴۴×۸۰۰=۳۵,۲۰۰

دستمزد عادی ساعت اضافه‌کاری ۶×۸۰۰=۴,۸۰۰

فوق‌العاده اضافه‌کاری ۶×۸۰۰×٪۴۰=۱,۹۲۰

شرح	بدهکار	بستانکار
کالای در جریان ساخت	۴۰,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۱,۹۲۰	
کنترل حقوق و دستمزد		۴۱,۹۲۰
ثبت تسهیم دستمزد و فوق‌العاده اضافه‌کاری		

۱ــ اگر قرار باشد فوق‌العاده اضافه‌کاری به وسیله سفارش دهنده پرداخت شود (در سیستم هزینه‌هایی سفارش کار) مبلغ آن به حساب کالای در جریان ساخت، بدهکار می‌گردد.

اگر اضافه کاری به دلیل انجام عملیّات غیرتولیدی باشد، فوق‌العادهٔ اضافه‌کاری به حساب سربار اداری و تشکیلاتی یا به حساب سربار توزیع و فروش، بدهکار می‌گردد.

نوبت کاری: در بسیاری از واحدهای تولیدی، به دلایل مختلف، کارگران به صورت نوبتی کار می‌کنند. مطابق مادهٔ ۵۵ قانون کار، کار نوبتی عبارت است از کاری که در طول ماه گردش دارد به نحوی که نوبتهای آن در صبح یا عصر یا شب واقع می‌شود.

به کارگری که در طول ماه به‌طور نوبتی کار می‌کند، اگر نوبت کارش در صبح و عصر واقع شود ۱۰٪ و چنانچه نوبت کار او در صبح و عصر و شب قرار گیرد ۱۵٪ و در صورتی که نوبت کار در صبح و شب و یا عصر و شب باشد ۲۲/۵٪ علاوه بر دستمزد عادی به‌عنوان فوق‌العاده نوبت کاری پرداخت خواهد شد.

ساعات نوبت کاری ممکن است از ۸ ساعت در شبانه‌روز و ۴۴ ساعت در هفته تجاوز نماید لیکن جمع ساعات کار در چهار هفتهٔ متوالی نباید از ۱۷۶ ساعت بیشتر شود. برای ثبت تسهیم هزینهٔ دستمزد وفوق‌العاده نوبت کاری، به ازای دستمزد عادّی ساعات نوبت کاری، حساب کنترل کالای در جریان ساخت و به ازای فوق‌العادهٔ نوبت کاری، حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار می‌گردند. در مقابل به ازای جمع دستمزد و فوق‌العاده نوبت کاری، حساب کنترل حقوق و دستمزد، بستانکار می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
حساب کنترل کالای در جریان ساخت	××××	
حساب کنترل سربار ساخت	×××	
حساب کنترل حقوق و دستمزد		××××
ثبت تسهیم دستمزد و فوق‌العاده نوبت کاری		

مثال: اطّلاعات زیر مربوط به ساعات کار چهار هفته متوالی ۶ نفر از کارگران نوبت کار تولیدی شرکت سهامی شفق می‌باشد :

شماره کارگر	نرخ ساعتی دستمزد	ساعات کارکرد کارگران نوبت کار در چهار هفته			
		صبح و عصر ۱۰٪	صبح و عصر و شب ۱۵٪	عصر و شب ۲۲/۵٪	صبح و شب ۲۲/۵٪
۱	۵۶۰	۱۷۶			
۲	۴۸۰		۱۷۶		
۳	۶۲۰			۱۷۶	
۴	۵۸۰				۱۷۶
۵	۵۶۰		۱۷۶		
۶	۶۲۰	۱۷۶			

مطلوب است :

۱ــ محاسبهٔ دستمزد عادی

۲ــ محاسبهٔ فوق‌العادهٔ نوبت کاری

۳ــ محاسبهٔ دستمزد استحقاقی چهار هفتهٔ متوالی هریک از کارگران

۴ــ ثبت آرتیکل تسهیم دستمزد کارگران در حسابهای مربوط

حل مثال:

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۱ ۱۷۶×۵۶۰=۹۸,۵۶۰

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۲ ۱۷۶×۴۸۰=۸۴,۴۸۰

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۳ ۱۷۶×۶۲۰=۱۰۹,۱۲۰

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۴ ۱۷۶×۵۸۰=۱۰۲,۰۸۰

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۵ ۱۷۶×۵۶۰=۹۸,۵۶۰

دستمزد عادی چهار هفته کارگر شماره ۶ ۱۷۶×۶۲۰=۱۰۹,۱۲۰

جمع دستمزد عادی کارگران در چهار هفته

۹۸,۵۶۰+۸۴,۴۸۰+۱۰۹,۱۲۰+۱۰۲,۰۸۰+۹۸,۵۶۰+۱۰۹,۱۲۰=۶۰۱,۹۲۰

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۱ ۹۸,۵۶۰×٪۱۰=۹,۸۵۶

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۲ ۸۴,۴۸۰×٪۱۵=۱۲,۶۷۲

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۳ ۱۰۹,۱۲۰×٪۲۲/۵=۲۴,۵۵۲

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۴ ۱۰۲,۰۸۰×٪۲۲/۵=۲۲,۹۶۸

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۵ ۹۸,۵۶۰×٪۱۵=۱۴,۷۸۴

فوق‌العاده نوبت کار کارگر ۶ ۱۰۹,۱۲۰×٪۱۰=۱۰,۹۱۲

جمع فوق‌العاده نوبت کاری ۶ کارگر

۹,۸۵۶+۱۲,۶۷۲+۲۴,۵۵۲+۲۲,۹۶۸+۱۴,۷۸۴+۱۰,۹۱۲=۹۵,۷۴۴

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۱ ۹۸,۵۶۰+۹,۸۵۶=۱۰۸,۴۱۶

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۲ ۸۴,۴۸۰+۱۲,۶۷۲=۹۷,۱۵۲

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۳ ۱۰۹,۱۲۰+۲۴,۵۵۲=۱۳۳,۶۷۲

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۴ ۱۰۲,۰۸۰+۲۲,۹۶۸=۱۲۵,۰۴۸

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۵ ۹۸,۵۶۰+۱۴,۷۸۴=۱۱۳,۳۴۴

دستمزد استحقاقی کارگر شماره ۶ ۱۰۹,۱۲۰+۱۰,۹۱۲=۱۲۰,۰۳۲

جمع دستمزد استحقاقی

۱۰۸,۴۱۶+۹۷,۱۵۲+۱۳۳,۶۷۲+۱۲۵,۰۴۸+۱۱۳,۳۴۴+۱۲۰,۰۳۲=۶۹۷,۶۶۴

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای در جریان ساخت	۶۰۱,۹۲۰	
کنترل سربار ساخت	۹۵,۷۴۴	
کنترل حقوق و دستمزد		۶۹۷,۶۶۴
ثبت تسهیم دستمزد استحقاقی کارگران		

پاداش: معمولاً در پایان دورهٔ مالی یا در پایان هر فصل به مناسبتهای مختلف، مبلغی به‌عنوان عیدی و پاداش به کارگران و کارکنان پرداخت می‌شود.

حدّاقل مبلغ عیدی و پاداش کارگران، معمولاً در پایان هر سال برمبنای حقوق و دستمزد توسّط هیأت دولت تعیین می‌گردد. امّا هیأت مدیره می‌تواند مبلغی بیش از حدّاقل تعیین شده، به همین عنوان، به کارگران بپردازد.

از نظر حسابداری، ثبت پاداش در حسابها به‌منظور تخصیص هزینه‌ها از اهمیّت ویژه‌ای برخوردار است. چنانچه مبلغ پاداش سالانه در آخرین ماه دورهٔ مالی در حسابها منعکس شود، بهای تمام شدهٔ محصول در آن ماه افزایش قابل توجّهی خواهد یافت به همین دلیل بهتر است مبلغ پاداش را در طول دورهٔمالی به‌طور یکنواخت به محصولات دوره سرشکن نمود. لذا در ابتدای هر دورهٔمالی هنگام برآورد بودجه دستمزد، مبلغ پاداش سالانه نیز بر اساس تجربیات سال گذشته پیش‌بینی می‌گردد، سپس پاداش ماهانه را محاسبه و به حساب کنترل حقوق و دستمزد، بدهکار و به حساب ذخیرهٔ پاداش، بستانکار می‌نمایند.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل حقوق و دستمزد	××	
ذخیره پاداش		××
ثبت پاداش ...... ماه به حساب ذخیره پاداش		

پاداش کارکنان قسمتهای مختلف برحسب محلّ کارشان به حساب سربار ساخت، سربار اداری و تشکیلاتی یا سربار توزیع و فروش منظور می‌گردد. بنابراین، زمان ثبت تسهیم لیست حقوق و دستمزد حساب سربار ساخت، سربار اداری و تشکیلاتی یا سربار توزیع و فروش معادل پاداش ماهانه، بدهکار و حساب کنترل هزینهٔ حقوق و دستمزد، بستانکار می‌گردد.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت	×	
کنترل سربار اداری و تشکیلاتی	×	
کنترل سربار توزیع و فروش	×	
کنترل حقوق و دستمزد		××
ثبت تسهیم پاداش ...... ماه در حسابها		

هنگام پرداخت تمام یا قسمتی از پاداش کارکنان، نحوهٔ ثبت چنین است :

شرح	بدهکار	بستانکار
حساب ذخیره پاداش	××	
موجودی نقد		××
ثبت پرداخت پاداش کارکنان		

مثال: متوسّط حقوق پایهٔ ماهانه کارگران تولیدی یک کارخانه، ۷،۲۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد. مطابق پیش‌بینی، در ابتدای دورهٔ مالی پاداش سالانه معادل ۲ ماه متوسّط حقوق پایه می‌باشد. با فرض این‌که از سایر عوامل لیست حقوق و دستمزد صرف‌نظر شده باشد، نحوهٔ محاسبه و ثبت پاداش برای یک ماه معیّن چنین است.

کلّ پاداش: ۷,۲۰۰,۰۰۰×۲=۱۴,۴۰۰,۰۰۰

پاداش ماهانه: ۱۴,۴۰۰,۰۰۰ . ۱۲=۱,۲۰۰,۰۰۰

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل حقوق و دستمزد	۱,۲۰۰,۰۰۰	
ذخیره پاداش		۱,۲۰۰,۰۰۰
ثبت پاداش کارکنان (ماه......) به حساب ذخیره پاداش		

کنترل سربار ساخت	۱,۲۰۰,۰۰۰	
کنترل حقوق و دستمزد		۱,۲۰۰,۰۰۰
ثبت تسهیم پاداش کارکنان به حساب سربار ساخت		

باید توجّه داشت که ممکن است مبالغی به‌عنوان کسور، از پاداش سالانه کسر گردد؛ در این صورت، مبلغ پرداختی بابت پاداش، پس از وضع کسور مربوط خواهد بود.

مرخصی استحقاقی: طبق مادّهٔ ۶۴ قانون کار، مصوب سال ۱۳۶۹ «مرخصی استحقاقی[1] سالانهٔ کارگران با استفاده از مزد و احتساب چهار روز جمعه، جمعاً یک ماه[2] است. سایر روزهای تعطیل جزء ایّام مرخصی محسوب نخواهد شد. «برای کار کمتر از یک سال، مرخصی مزبور به نسبت مدّت کار انجام یافته محاسبه می‌شود». معمولاً مرخصی کارگران، موجب تعطیل و یا توقّف کار کارخانه نمی‌گردد ولی برخی واحدهای تولیدی در شرایط خاص، بنا به تصمیم مدیران و موافقت شورای کارگری با مرخصی جمعی کارگران برای مدّت معیّنی، به تعطیل واحد تولیدی اقدام می‌نمایند.

روشهای ثبت هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی: در بعضی از واحدهای تولیدی، دستمزد ایّام مرخصی، پس از استفاده کارکنان از مرخصی استحقاقی، یکجا به حسابهای سربارمربوط منظور می‌گردد. این نحوهٔ عمل موجب می‌شود بهای تمام‌شدهٔ محصولات تولید شده در ماهی که کارکنان از مرخصی استفاده نموده‌اند افزایش یابد. این افزایش بها، دو دلیل عمده دارد:

الف ــ مطابق قانون کار، به کارگران، در مدّت مرخصی استحقاقی حقوق پرداخت می‌شود. به این ترتیب هر کارگر با انجام یازده ماه کار، دوازده ماه حقوق دریافت می‌نماید.

بنابراین، هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی کارگر در مقابل کار انجام نشده خواهد بود. این موضوع، بهای تمام‌شدهٔ محصولات ساخته شده در ماه استفاده از مرخصی را افزایش خواهد داد.

ب ــ معمولاً در زمان مرخصی کارگر، از حجم تولید کاسته می‌شود و با کاهش حجم تولید، به‌علت ثابت بودن بسیاری ازاقلام هزینه، بهای تمام شدهٔ محصولات ساخته شده در این مدت افزایش می‌یابد. (به فصل دوم صفحه ۱۸ مراجعه شود)

برای رفع اشکالاتی که توضیح داده شد، از روش ایجاد ذخیره برای دستمزد ایّام مرخصی استفاده می‌شود. بر اساس این روش، در ابتدای هر دورهٔ مالی، حقوق و دستمزد ایّام مرخصی کارگران برای تمام دوره برآورد می‌گردد و در پایان هر ماه که لیست حقوق و دستمزد تهیه می‌شود، هزینهٔ حقوق و دستمزد ایّام مرخصیِ سهم آن ماه نیز محاسبه شده، به حساب کنترل هزینهٔ حقوق و دستمزد، بدهکار و به حساب ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی، بستانکار می‌گردد.

کنترل حقوق و دستمزد	××	
ذخیرهٔ دستمزد ایام مرخصی		××
ثبت ذخیره دستمزد ایام مرخصی ماه		

ضمناً تسهیم هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی کارکنانی که به‌طور مستقیم و یا غیرمستقیم در تولید کار می‌کنند به حساب کنترل

۱ــ موارد دیگر مرخصی عبارتند از مرخصی استعلاجی ــ مرخصی بدون استفاده از حقوق. برای مطالعه بیشتر به دستورالعملها و آیین‌نامه‌های مربوط مراجعه شود.

۲ــ مرخصی سالانهٔ کارگرانی که به کارهای سخت و زیان‌آور (کار در معادن و ...) اشتغال دارند پنج هفته می‌باشد.

سربار ساخت و کارکنانی که در قسمتهای اداری و تشکیلاتی و توزیع و فروش مشغول به‌کار باشند به ترتیب به حساب کنترل سربار اداری و کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکار می‌شود. در مقابل، حساب کنترل حقوق و دستمزد، بستانکار می‌گردد.

در روش دیگر، هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی کارکنان مستقیم تولید را به حساب کنترل کالای در جریان ساخت، بدهکار می‌نمایند ولی منظورکردن این هزینه به حساب کنترل سربار ساخت، متداولتر است.

کنترل سربار ساخت	××	
کنترل سربار اداری و تشکیلاتی	××	
کنترل سربار توزیع و فروش	××	
کنترل حقوق و دستمزد		××××
ثبت تسهیم هزینه دستمزد ایّام مرخصی کارکنان مربوط به ماه		

زمان پرداخت دستمزد ایّام مرخصی به کارکنان، حساب ذخیره دستمزد ایام مرخصی، بدهکار و حساب صندوق یا بانک، بستانکار می‌شود.

ذخیره دستمزد ایام مرخصی	×××	
موجودی نقد		×××
پرداخت دستمزد به کارگرانی که از مرخصی استفاده نموده‌اند		

در صورتی که برآورد ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی[1]، صحیح انجام شده و به واقعیت نزدیک باشد، ماندهٔ این حساب، بیانگر طلب کارکنان بابت مرخصی استفاده نشده می‌باشد.

طرحهای تشویقی دستمزد: در واحدهای تولیدی، محاسبه و پرداخت دستمزد، به یکی از روشهای روزمزد، کارمزد و یا با استفاده از طرحهای تشویقی انجام می‌شود.

محاسبه و پرداخت دستمزد کارگران روزمزد، برای انجام ۸ ساعت کار عادی روزانه، بدون توجّه به نتیجه کار انجام شده می‌باشد.

محاسبه و پرداخت دستمزد کارگران کارمزد، برای انجام کار معیّن، بدون توجّه به مدّت انجام کار می‌باشد. استفاده از طرحهای تشویقی دستمزد، در واقع ترکیبی از دو روش فوق است.

در اکثر طرحهای تشویقی یک حداقل دستمزد ساعتی به کارگر پرداخت می‌شود تا تولیدش به میزان تعیین شده (استاندارد) برسد. در صورتی که تولید محصول از میزان استاندارد تجاوز کند، کارگر مشمول طرح تشویقی خواهد بود.

طرحهای تشویقی دستمزد معمولاً در کارخانه‌هایی که دارای کارگران زیاد و تولید انبوه باشد، به‌اجرا گذارده می‌شود. طرحهای تشویقی دستمزد بر اساس قراردادی است که بین کارگران و کارفرما منعقد می‌گردد.

در کلیّه طرحهای تشویقی، مدّت انجام کار، خود یک عامل تشویقی محسوب می‌شود. زیرا دستمزد باید بر اساس کار انجام شده و با توجّه به میزان تولید کارگران پرداخت گردد.

۱ــ زمان استفاده از مرخصی استحقاقی و ایامی که به دلیل عدم استفاده از مرخصی می‌توان مدت مرخصی ذخیره نمود، با توجه به قانون کار و نظر مدیریت کارگاه (با موافقت شرکت) انجام می‌شود.

به همین دلیل، لازم است قبل از انجام هر کار، استانداردها و شاخصهایی برای انجام آن تعیین گردد. استانداردها باید طوری تعیین شوند که کارگران بتوانند به آنها دست یافته، با تولید بیشتر از استاندارد، از مزایای طرح تشویقی بهره‌مند شوند.

بارزترین مشخّصه‌های یک طرح تشویقی، چنین است :

۱ــ طرح تشویقی باید با وضعیّت و شرایط تولید مناسب باشد، به‌طوری که کارکنان بتوانند در آن شرایط بازده تولیدی خود را افزایش دهند.

۲ــ استانداردها باید مناسب و واقع‌بینانه تعیین شوند، به‌طوری که کارکنان بتوانند با تلاش و کوشش بیشتر، تولید را افزایش داده، از استانداردهای تعیین شده عبور نمایند، تا در نتیجهٔ افزایش تولید، موفق به دریافت پاداش طرح گردند.

۳ــ میزان پاداش باید به نسبت بازده تولید مازاد بر استاندارد، تعیین شود.

۴ــ طرح تشویقی باید حتّی‌الامکان ساده بوده، به‌طوری که برای کارکنان قابل درک باشد.

۵ــ طرح تشویقی باید طوری برنامه‌ریزی شود که همزمان با پرداخت دستمزد، پاداشهای مربوط به طرح نیز پرداخت شود.

اهداف طرحهای تشویقی دستمزد: خلاصهٔ هدفهای به‌کارگیری یک طرح تشویقی، چنین است :

۱ــ اعمال کنترل بیشتر بر هزینه‌های دستمزد از طریق یکنواخت کردن هزینه‌های هر واحد محصول تکمیل شده.

۲ــ تشویق کارکنان به تولید بیشتر، به‌منظور کاهش بهای تمام شدهٔ محصول که موجب افزایش درآمد آنان نیز خواهد شد.

۳ــ طرحهای تشویقی، موجب افزایش تولید طی دوره می‌گردد که نتیجهٔ آن کاهش بهای تمام شدهٔ محصولات به علّت کاهش سهم هزینه‌های ثابت یک‌واحد محصول، از کلّ هزینه‌های ثابت کارخانه می‌باشد.

طرحهای تشویقی دستمزد، باعث افزایش درآمد کارکنانی است که بتوانند بیش از استاندارد تولید نمایند و یا ساخت محصول را سریعتر از زمان تعیین شده، به پایان برسانند.

در این قسمت، با ذکر یک مثال، تأثیر طرحهای تشویقی دستمزد در کاهش بهای تمام شدهٔ محصول تشریح می‌گردد.

مثال: شرکت تولیدی شهاب، تعداد ۳۰ نفر کارگر دارد که روزانه ۸ ساعت کار می‌کنند. نرخ متوسّط دستمزد هر کارگر ۷۸۰ ریال در ساعت و تعداد تولید روزانه هریک از آنها ۵۲ واحد محصول می‌باشد. طبق قرارداد بین کارگران و کارفرما، اگر تعداد تولید روزانهٔ هر یک به ۶۴ واحد برسد، نرخ متوسّط دستمزد ساعتی او بر اساس ساعتی ۱۰۰۰ ریال محاسبه می‌گردد.

اطّلاعات مربوط به هزینه‌های ثابت کارخانه چنین است :

هزینهٔ استهلاک سالانهٔ ماشین‌آلات کارخانه	۳۵,۹۴۲,۴۰۰ ریال
هزینهٔ حقوق مدیر و سرپرستان تولید در ماه	۱,۴۹۷,۶۰۰ ریال
هزینهٔ عوارض نوسازی کارخانه در روز	۲۴,۹۶۰ ریال
هزینهٔ تعمیر و نگهداری سالانه ساختمان کارخانه	۲۶,۹۵۶,۸۰۰ ریال

به‌منظور سهولت محاسبات، از سایر عوامل مربوط به دستمزد، صرف‌نظر شده و هر سال ۳۶۰ روز در محاسبات منظور گردیده است.

مطلوب است محاسبهٔ بهای تمام شده یک واحد محصول :

الف ــ بدون استفاده از طرح تشویقی

ب ــ با استفاده از طرح تشویقی

نتیجهٔ عملیّات در جدول ۱ــ۴ خلاصه شده است.

جدول ۱ــ۴

عوامل هزینه	سیستم اصلی ۷۸۰ ریال برای هر ساعت کار ۳۰ نفر کارگر			سیستم جدید ۱۰۰۰ ریال برای هر ساعت کار ۳۰ نفر کارگر		
	هزینه‌های انجام شده در هر ساعت ریال	آحاد تولید شده در هر ساعت واحد	بهای تمام شده یک واحد ریال	هزینه‌های انجام شده در هر ساعت ریال	آحاد تولید شده در هر ساعت واحد	بهای تمام شده یک واحد ریال
دستمزد	۲۳,۴۰۰	۱۹۵	۱۲۰	۳۰,۰۰۰	۲۴۰	۱۲۵
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	۱۲۴۸۰	۱۹۵	۶۴	۱۲,۴۸۰	۲۴۰	۵۲
هزینهٔ حقوق مدیرتولید	۶۲۴۰	۱۹۵	۳۲	۶,۲۴۰	۲۴۰	۲۶
عوارض نوسازی کارخانه	۳۱۲۰	۱۹۵	۱۶	۳,۱۲۰	۲۴۰	۱۳
هزینهٔ تعمیر و نگهداری ساختمان	۹۳۶۰	۱۹۵	۴۸	۹,۳۶۰	۲۴۰	۳۹
جمع	۵۴۶۰۰	۱۹۵	۲۸۰	۶۱,۲۰۰	۲۴۰	۲۵۵

محاسبات مربوط به بهای تمام شده در هر دو حالت، چنین است.

الف ــ بدون استفاده از طرح		ب ــ با استفاده از طرح
جمع دستمزد کارگران درساعت ریال ۳۰×۷۸۰=۲۳۴۰۰	ریال	۳۰×۱۰۰۰=۳۰,۰۰۰
تعداد تولید هر کارگر در ساعت واحد ۶/۵=۸ .۵۲	واحد	۶۴. ۸=۸
تعداد تولید کارگران درساعت واحد ۱۹۵=۶/۵×۳۰	واحد	۳۰×۸=۲۴۰

هزینه استهلاک ماشین‌آلات درساعت — ریال — ۳۵,۹۴۲,۴۰۰. (۳۶۰×۸)=۱۲,۴۸۰

هزینه حقوق مدیران تولید در ساعت — ریال — ۱,۴۹۷,۶۰۰. (۳۰×۸)=۶,۲۴۰

هزینه عوارض نوسازی کارخانه در ساعت — ریال — ۲۴,۹۶۰. ۸=۳,۱۲۰

هزینه تعمیر و نگهداری ساختمان در ساعت — ریال — ۲۶,۹۵۶,۸۰۰. (۳۶۰×۸)=۹,۳۶۰

جدول۱ــ۴بیانگر آن است که با به‌کارگیری طرح تشویقی، اگرچه دستمزد هر یک از کارگران ۲۲۰ ریال (۲۲۰=۷۸۰−۱۰۰۰) در ساعت افزایش یافته، ولی بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول ۲۵ ریال (۲۵=۲۵۵−۲۸۰) کاهش نشان می‌دهد. این کاهش قیمت به دو عامل بستگی دارد :

۱ــ استفاده از طرح تشویقی، موجب شده که تعداد تولید هریک از کارگران حدود ۲۳٪ افزایش یابد.

$$۶۴-۵۲=۱۲. \quad \frac{۱۲}{۵۲}\times ۱۰۰=٪۲۳$$

۲ــ افزایش تولید از ۱۹۵ واحد به ۲۴۰ واحد در ساعت و تقسیم هزینه‌های ثابت کارخانه بر این تعداد، موجب کاهش سهم هزینه ثابت یک واحد محصول و در نتیجه کاهش بهای تمام شدهٔ آن گردیده است.

انواع طرحهای تشویقی دستمزد: متداولترین طرحهای تشویقی که امروزه در اکثر کارخانه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد، به

شرح زیر است :

الف ــ طرح پارچه‌کاری مستقیم

ب ــ طرح پاداش صددرصد

ج ــ طرح پاداش دسته‌جمعی

در این‌جا تنها به توضیح و تحلیل طرح پارچه‌کاری مستقیم بسنده می‌کنیم.

طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم: در طرح پارچه‌کاری مستقیم که یکی از ساده‌ترین طرحهای تشویقی دستمزد است، برای تولید محصول، یک مقدار استاندارد در ساعت و برای کارگر یک نرخ حدّاقل دستمزد ساعتی تعیین می‌گردد.

در این طرح، به کارگرانی که تولیدشان کمتر از میزان استانداردِ تعیین شده در ساعت باشد، حدّاقل دستمزد ساعتی پرداخت خواهد شد و کارگرانی که میزان تولیدشان در ساعت از استانداردِ تعیین شده بالاتر رود، مشمول طرح بوده، دستمزد بیشتری دریافت می‌نمایند.

برای اجرای طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم، ابتدا زمان و حرکت لازم برای ساخت قسمتهای مختلف یک واحد محصول به‌وسیلهٔ دایره زمان سنجی و میزان تولید استاندارد محصول در ساعت به‌وسیلهٔ مهندسی تولید محاسبه می‌گردد، سپس دستمزد هر کارگر با توجّه به میزان تولید و نرخ ساعتی دستمزد، محاسبه و پرداخت خواهد شد.

طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم، زمانی مؤثر است که کارگران بتوانند با استفاده از امکانات موجود در کارخانه میزان تولید خود را افزایش دهند و چنانچه تولید به‌صورت ماشینی انجام شود افزایش تولید از عهدهٔ کارگران خارج است و طرح فوق کاربرد نخواهد داشت. همچنین تا زمانی که تعداد تولید محصول در ساعت، از میزان استاندارد تعیین شده کمتر باشد، نرخ دستمزد ساخت یک واحد محصول متغیّر خواهد بود، ولی این نرخ پس از رسیدن تولید به میزان استاندارد یا بیشتر از آن، ثابت خواهد شد، ضمناً با به‌کارگیری ماشین‌آلات جدید، در صورتی که دارای راندمان بیشتری باشند، باید در تعداد تولید استاندارد در ساعت و نرخ دستمزد تجدید نظر به‌عمل آید.

مثال: دایرهٔ زمان‌سنجی، زمان لازم برای ساخت یک واحد محصول را ۴ دقیقه تعیین نموده است.

اگر نرخ هر ساعت کار ۹۰۰ ریال درنظر گرفته شود، نرخ پارچه‌کاری (نرخ دستمزد برای ساخت یک واحد محصول) به‌صورت زیر محاسبه می‌گردد :

تولید در هر ساعت ۶۰ . ۴=۱۵

نرخ دستمزد هر واحد ۹۰۰ . ۱۵ =۶۰

چنانچه کارگری در هر ساعت ۲۰ واحد تولید نماید، ۵ واحد، اضافه تولید خواهد داشت که برای هر واحد اضافه تولید ۶۰ریال به او پرداخت می‌گردد. در نتیجه دستمزد استحقاقی کارگر مذکور در ساعت به‌صورت زیر محاسبه می‌گردد.

دستمزد استحقاقی در ساعت = دستمزد اضافه تولید + حداقل دستمزد ساعتی

۹۰۰+(۵×۶۰)=۱۲۰۰

در این مثال، اگر سربار ثابت کارخانه در هر ساعت ۸۰۰ ریال فرض شود، جدول شمارهٔ ۲ــ۴ ضمن این که نشاندهنده طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم است، نمایانگر کاهش هزینه‌های تبدیل یک واحد محصول در سطوح بالاتر تولید نیز می‌باشد.

در جدول ۲ــ۴ تعداد تولید استاندارد ۱۵ واحد در ساعت فرض شده است که هزینهٔ دستمزد ساخت هر واحد، قبل از رسیدن به میزان استاندارد، رقم ثابتی نیست (برای ۱۳ واحد تولید ۶۹/۲ ریال و برای ۱۴ واحد تولید ۶۴/۲ ریال و از تولید ۱۵ واحد به بالا این رقم به مبلغ ثابت ۶۰ ریال برای هر واحد می‌رسد.)

بنابراین، هرچه میزان تولید افزایش یابد مبلغ ۶۰ ریال تغییر نخواهد کرد، ولی سربار ثابت کارخانه برای هر واحد در جهت عکس میزان تولید، تغییر می‌نماید. به این ترتیب که با افزایش تولید از ۱۳ واحد به ۲۰ واحد، سربار ساختِ یک واحد از مبلغ ۶۱/۵ ریال به مبلغ ۴۰ ریال کاهش می‌یابد. در نتیجه، هزینهٔ تبدیل یک واحد تنزل نموده، موجب تقلیل بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول می‌گردد.

جدول ۲ـ۴ـ طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم

تعداد تولید در ساعت	نرخ پایه	نرخ پارچه‌کاری	دریافتی در هر ساعت	هزینه دستمزد هر واحد	سربار کارخانه برای هر ساعت	سربارکارخانه برای هر واحد	هزینه تبدیل هر واحد
۱۳	۹۰۰	ـ	۹۰۰	۶۹/۲	۸۰۰	۶۱/۵	۱۳۰/۷
۱۴	۹۰۰	ـ	۹۰۰	۶۴/۲	۸۰۰	۵۷/۱	۱۲۱/۳
۱۵	۹۰۰	۶۰	۹۰۰	۶۰	۸۰۰	۵۳/۳	۱۱۳/۳
۱۶	۹۰۰	۶۰	۹۶۰	۶۰	۸۰۰	۵۰	۱۱۰
۱۷	۹۰۰	۶۰	۱۰۲۰	۶۰	۸۰۰	۴۷	۱۰۷
۱۸	۹۰۰	۶۰	۱۰۸۰	۶۰	۸۰۰	۴۴/۴	۱۰۴/۴
۱۹	۹۰۰	۶۰	۱۱۴۰	۶۰	۸۰۰	۴۲/۱	۱۰۲/۱
۲۰	۹۰۰	۶۰	۱۲۰۰	۶۰	۸۰۰	۴۰	۱۰۰

کارآموزی: کارآموزی، عبارت است از هر نوع آموزشی که برای ارتقای سطح مهارت و دانش کارکنان انجام می‌گیرد. کارآموزی ممکن است برای کارکنان جدید الاستخدام باشد که در این صورت، نقش مؤثّری در انجام امور جاری ندارند. بنابراین، هزینه‌های این نوع آموزش به‌عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای تلقی می‌شود.

در اکثر مواقع، به کارکنان ضمن انجام خدمت آموزش داده می‌شود که به آموزشِ ضمن خدمت موسوم است. در این صورت، درصدی از حقوق و دستمزدی که در مدّت آموزش ضمن خدمت به کارکنان پرداخت می‌شود، برحسب مورد، به‌عنوان دستمزد مستقیم و قسمتی از حقوق و دستمزد به اضافهٔ هزینه‌های کارآموزی، به‌عنوان دستمزد غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شود.

اوقات تلف شده: مطابق قانون کار، هرکارگر موظّف به انجام ۴۴ ساعت کار در هفته می‌باشد. ارجاع کار به کارگر توسط کارفرما صورت می‌گیرد. بنابراین، کارفرما نیز موظّف به پرداخت دستمزد کارگر برای انجام کار در مدّت یاد شده می‌باشد.

چنانچه کارگر به دلایل غیر موجّه از انجام کار خودداری نماید، حق دریافت دستمزد را نخواهد داشت ولی اگر کارگر آمادهٔ انجام کار باشد و کارفرما به دلایل مختلف قادر به ارجاع کار به او نباشد، کارگر استحقاق دریافت دستمزد را خواهد داشت. در این صورت، دستمزد در مقابل کار انجام نشده پرداخت و موجب افزایش غیرمنطقی هزینه‌ها می‌گردد.

دستمزدِ مدتی که به علت عدم ارجاع کار به کارگر پرداخت می‌شود، هزینه دستمزد اوقات تلف شده خواهد بود. مهمترین دلایل مربوط به اتلاف وقت، عبارت است از : خرابی ماشین آلات، نرسیدن بموقع مواد به کارخانه یا به قسمت تولید، قطع جریان برق و استفاده از موادّ نامرغوب و ...

دستمزد اوقات تلف شده اگر چه جزءِ هزینه‌های مستقیم تولید است، ولی امروزه با توجّه به دلایل اتلاف وقت، این هزینه را در حساب یا حسابهای مخصوص نگهداری می‌کنند و به حساب سربار کارخانه منظور می‌نمایند. این نحوهٔ عمل، به‌منظور کنترل بیشتر

این هزینه‌ها انجام می‌گیرد.

اگر هزینهٔ دستمزد اوقات تلف شده، به‌حساب سربار ساخت منظور شود، در پایان هر ماه در گزارش سربار ساخت نشان داده خواهد شد و مورد توجّه مدیران مؤسّسه قرار خواهد گرفت.

در لیست حقوق و دستمزد بسیاری از واحدهای تولیدی ستون جداگانه‌ای برای ساعات تلف شده درنظر می‌گیرند تا تفکیک هزینهٔ مربوط به اوقات تلف شده از دستمزد مستقیم، آسانتر گردد.

تسهیم هزینهٔ دستمزد اوقات تلف شده، به حساب سربار ساخت، بدهکار و به حساب کنترل حقوق و دستمزد کارخانه، بستانکار می‌گردد که ثبت تسهیم حقوق و دستمزد به شرح زیر است :

	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای در جریان ساخت	×××	
کنترل سربار ساخت	×	
کنترل حقوق و دستمزد		××××

ثبت تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد با توجه به اوقات تلف شده در حسابها

مثال: ۱۰ نفر از کارگران یک کارخانه که متوسّط دستمزد ساعتی هرکدام ۵۰۰ ریال است، مدت یک هفته جمعاً ۴۴۰ ساعت کار کرده‌اند که ۳۰ ساعت از این مدت اوقات تلف شده بوده است. محاسبه و ثبت تسهیم مربوط به دستمزد این کارگران به‌صورت زیر است :

ساعات کار انجام شده	۴۴۰ − ۳۰ = ۴۱۰
دستمزد مستقیم	۴۱۰ × ۵۰۰ = ۲۰۵,۰۰۰
دستمزد اوقات تلف شده	۳۰ × ۵۰۰ = ۱۵,۰۰۰

	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای در جریان ساخت	۲۰۵,۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۱۵,۰۰۰	
کنترل حقوق و دستمزد		۲۲۰,۰۰۰

ثبت تسهیم دستمزد ۱۰ نفر از کارگران در هفته

تنظیم لیست حقوق و دستمزد

دایرهٔ حسابداری، معمولاً در پایان هر پانزده روز و یا در پایان هر ماه، به تهیّه لیست حقوق و دستمزد کارکنان برای همان مدت اقدام می‌نماید. لیست حقوق و دستمزد از قسمتهای مختلفی تشکیل شده است که هر قسمت براساس قانون کار و با توجّه به اطّلاعات گردآوری شده از دایرهٔ کارگزینی، دایرهٔ حضور و غیاب، دایرهٔ ثبت اوقات کار و کارتهای مربوط، همچنین قراردادهایی که کارفرما با کارگران منعقد نموده تکمیل می‌گردد.

لیست حقوق و دستمزد، دارای قسمتهایی به‌منظور درجِ دستمزد کار عادی، اضافه‌کاری، نوبت‌کاری، شب‌کاری، دستمزد ایّام مرخصی و تعطیلات رسمی، فوق‌العاده‌ها (حق اولاد، حق مسکن، خواروبار، کمکهای غیرنقدی و حق ایاب و ذهاب)، جمع حقوق و مزایا، کسور مربوط به دستمزد و دستمزد قابل پرداخت و نیز حق بیمه‌های اجتماعی، سهم کارفرما و... می‌باشد.

فرم لیست حقوق و دستمزد، استاندارد نیست و به نحوهٔ فعالیت مؤسّسه تولیدی و قراردادهای منعقد شده بین کارگران و کارفرما بستگی دارد. در این قسمت یک نمونه از لیست حقوق و دستمزد ارائه می‌گردد.

شرکت الف (سهامی عام)

لیست حقوق و دستمزد و مزایای کارگران برای ماه...... سال...۱۳

شماره بیمه‌گری

گروه	ستون
	شماره کارت
	نام و نام خانوادگی
	شماره تأمین اجتماعی
	نوع کار
	جمع روزهای کارکرد
ساعت کارکرد	روز کار
ساعت کارکرد	نوبت کار
ساعت کارکرد	شب‌کاری
	ایام مرخصی
دستمزد	روزانه
دستمزد	ساعت
احتساب حقوق	دستمزد عادی روزکاری
احتساب حقوق	دستمزد عادی اضافه‌کاری
احتساب حقوق	دستمزد عادی روزهای نوبت‌کاری
احتساب حقوق	دستمزد عادی نوبت سوم و شب‌کاری
احتساب حقوق	۴۰٪ اضافه‌کاری
احتساب حقوق	۱۰٪ نوبت‌کاری
احتساب حقوق	۳۵٪ شب‌کاری
احتساب حقوق	حق مسکن
احتساب حقوق	کمک‌هزینه خواروبار
احتساب حقوق	دستمزد ایام مرخصی
	جمع از نظر تعیین مأخذ حق بیمه
حق بیمه تعلق نمی‌گیرد	حق اولاد
حق بیمه تعلق نمی‌گیرد	عیدی و پاداش
حق بیمه تعلق نمی‌گیرد	غرامت اخراجی
	جمع از نظر تعیین مالیات
بیمه و مالیات تعلق نمی‌گیرد	عیدی و پاداش
بیمه و مالیات تعلق نمی‌گیرد	غرامت اخراجی
	جمع کل حقوق و مزایا
کسور	۷٪ حق بیمه سهم کارگر
کسور	مالیات
کسور	مساعده
کسور	وام مسکن
کسور	
کسور	
	جمع کسور
	مانده پرداختی
	محل امضا

جمع کل حق بیمه ....

حق بیمه سهم کارفرما ....

مهر و امضای کارفرما ....

امضای کنترل‌کننده ....

امضای تنظیم‌کننده ....

کسور حقوق و دستمزد

دایره حسابداری، موظف است در زمان تنظیم هر لیست حقوق و دستمزد، با توجّه به مصوّبات قانونی یا بر اساس توافق بعمل آمده با کارگر، مبالغی را تحت عنوان کسور دستمزد، از حقوق و دستمزد کارکنان کسر و به سازمانهای ذینفع پرداخت نماید. این مبالغ شامل کسور قانونی و کسور توافقی می‌باشد.

کسور قانونی، عبارت از وجوهی است که کارفرما به نمایندگی از طرف سازمانهای مربوط و براساس مصوبه‌های قانونی، باید از دستمزد کارگران کسر و به سازمانهای ذینفع پرداخت نماید. کسور قانونی شامل مالیات حقوق و دستمزد، حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر و بدهی کارگر به صندوق اجرا (اجراییات) می‌باشد.

مالیات حقوق و دستمزد: مطابق قانون، کارفرما موظّف است در زمان تهیّه هر لیست دستمزد، مبلغ مالیات متعلق را با توجّه به ضرایب جدول مالیاتی و پس از کسر معافیتهای قانونی محاسبه نموده، از حقوق کارگر کسر و به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز نماید. مهلت پرداخت مالیات حقوق و دستمزد، حداکثر یک ماه پس از تنظیم لیست خواهد بود و در صورت تأخیر در پرداخت آن، جریمهٔ دیرکرد به کارفرما تعلق خواهد گرفت.

حق بیمه‌های اجتماعی[۱]: حق بیمه‌های اجتماعی کارگران جمعاً معادل ۳۰٪ حقوق و دستمزد ناخالص[۲] است که ۷٪ آن به‌وسیلهٔ کارگر، ۲۰٪ توسّط کارفرما و ۳٪ باقیمانده از سوی دولت تأمین می‌گردد.

به موجب قانون، کارکنانی که حقّ بیمه اجتماعی خود را پرداخت نموده باشند، حق استفاده از مزایای قانونی بیمه را خواهند داشت. برخی از مزایای بیمه‌های تأمین اجتماعی عبارتند از :

بیمه درمانی و دریافت مستمری (از کارافتادگی، بازنشستگی و فوت)

حق بیمهٔ سهم کارگر که معادل ۷٪ دستمزد ناخالص و یکی از عوامل کسور دستمزد است، باید هنگام تنظیم لیست توسّط کارفرما از دستمزد او کسر و به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت شود. بنابراین، سهم کارگر بابت حق بیمه‌های تأمین اجتماعی هزینه‌ای برای کارفرما محسوب نمی‌شود.

حق بیمهٔ اجتماعی سهم کارفرما معادل ۲۰٪ دستمزد ناخالص است که کارفرما باید هنگام تنظیم لیست، علاوه بر دستمزد، محاسبه کند و همراه حقّ بیمه سهم کارگر به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت نماید. این مبلغ جزو کسور دستمزد محسوب نمی‌شود. بنابراین، به‌عنوان یکی از اقلام هزینه در گروه هزینه‌های غیرمستقیم (سربار) طبقه‌بندی می‌شود.

حق بیمه سهم دولت معادل ۳٪ دستمزد ناخالص است که از سوی دولت به سازمان تأمین اجتماعی پرداخت می‌گردد.

کارفرما باید حدّاکثر ۲۰ روز پس از تنظیم لیست حقوق و دستمزد، یک نسخه از آن را به انضمام چکی معادل مبلغ حقّ بیمهٔ سهم کارگر و کارفرما، به سازمان تأمین اجتماعی تسلیم نماید. در غیراین‌صورت، مشمول جریمهٔ دیرکرد خواهد شد.

توجّه: به موجب قانون، کارفرما موظف است زمان تنظیم لیست، معادل ۳٪ حقوق و دستمزد کارکنان را علاوه بر دستمزد، به‌عنوان حق بیمهٔ بی‌کاری محاسبه و به صندوق بیمهٔ بی‌کاری واریز نماید. حقّ بیمهٔ بی‌کاری نیز مانند حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما یکی از اقلام هزینهٔ سربار محسوب می شود.

صندوق اجرا (اجراییات): یکی دیگر از عوامل مربوط به کسور حقوق و دستمزد بدهی کارگر به صندوق اجراست. اجراییات، به مبلغی گفته می‌شود که طبق قانون یا به موجب احکام صادره از سوی مراجع قانونی باید توسّط کارفرما از حقوق کارگر کسر و به حساب صندوق اجرا واریز گردد.

۱ــ حقوق و مزایای مشمول حق بیمه تأمین اجتماعی شامل (حقوق اصلی، فوق‌العاده شغل، محرومیت از تسهیلات زندگی، فوق‌العاده محل خدمت، اضافه‌کار، هر نوع حق‌الزحمه و حق حضور در جلسات، حق مسکن و نوبت‌کاری) می‌باشد.

۲ــ جمع حقوق و مزایا را قبل از وضع کسور قانونی و اختیاری، دستمزد ناخالص می‌گویند.

بعضی از دلایل صدور احکام مبنی بر کسر مبلغی از حقوق کارگر توسّط دادگاه‌های صالحه، عبارت است از : عدم پرداخت بدهی توسّط کارگر به اشخاص ثالث و تسلیم شکایت طلبکار به دادگستری برای وصول طلب مورد بحث ؛ محکوم شدن کارگر به پرداخت غرامت براساس شکایت کارفرما، دایر بر وارد آوردن خسارت به کارخانه و ...

چنانچه مبلغ مورد شکایت، بیش از $\frac{۱}{۳}$ حقوق ماهانهٔ کارگر باشد، براساس حکم دادگاه به‌صورت اقساط ماهانه از دستمزد او کسر و به حساب صندوق اجرا واریز خواهد شد.

کسور توافقی: کسور توافقی عبارت از وجوهی است که با توافق کارگر و یا براساس قرارداد بین کارگر و کارفرما، در زمان تنظیم لیست از دستمزد کارکنان کسر می‌شود. بعضی از اقلام کسور توافقی عبارتند از : بدهی کارگران به شرکت تعاونی، اقساط مربوط به وام مسکن، سهم کارگر بابت طرح بازنشستگی و مساعده یا پیش‌پرداخت حقوق و دستمزد.

به‌عنوان مثال، دو مورد از کسور توافقی توضیح داده می‌شود.

بدهی کارگر به شرکت تعاونی یا به اشخاص: بنابه درخواست کارگرانی که به شرکت تعاونی یا به اشخاصِ دیگر بدهکارند، دایرهٔ حسابداری، اقساط بدهی را ماهانه از دستمزد آنان کسر و به طلبکاران پرداخت می‌نماید.

مساعده یا پیش‌پرداخت حقوق و دستمزد: در واحدهای تولیدی، معمولاً قبل از پایان هر ماه مبلغی به‌عنوان مساعده به کارگران پرداخت می‌گردد که علّت آن، نیاز کارگران و احتراز از محاسبهٔ حقوق و دستمزد در پایان هر هفته و یا پایان هر پانزده روز می‌باشد.

دایرهٔ حسابداری، در زمان تنظیم لیستِ ماهانه حقوق و دستمزد، مبلغ مساعده یا پیش‌پرداخت را از دستمزد کارکنان کسر می‌نماید.

ثبتهای حسابداری مربوط به حقوق و دستمزد

در دایرهٔ حسابداری، پس از تکمیل لیست حقوق و دستمزد و تنظیم سند مربوط به آن، اقداماتی به شرح زیر انجام می‌شود :

ثبت لیست حقوق و دستمزد، ثبت تسهیم هزینه حقوق و دستمزد، ثبتهای پرداخت حقوق و دستمزد و کسور مربوط.

ثبت لیست حقوق و دستمزد در دفاتر: برای ثبت لیست دستمزد، ابتدا معادل جمع کلّ حقوق و مزایا، حساب کنترل حقوق و دستمزد، بدهکار می‌شود.

سپس اقلامی که باید از دستمزد کارگران کسر شود (مانند حق بیمه اجتماعی سهم کارگر، مالیات حقوق و دستمزد، صندوق اجرا، وام مسکن، شرکت تعاونی و پیش‌پرداخت دستمزد(مساعده)، همچنین ذخیرهٔ حقوق و دستمزد ایام مرخصی) به حسابهای مربوط، بستانکار می‌گردد. مابه‌التفاوت حساب بدهکار و حسابهای بستانکار در این ثبت، نشاندهندهٔ حقوق و دستمزد قابل پرداخت به کارگران می‌باشد که به حساب حقوق و دستمزد پرداختنی بستانکار می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل حقوق و دستمزد	××××	
ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی		××
ذخیرهٔ پاداش کارکنان		××
حقّ بیمه پرداختنی		××
مالیات حقوق و دستمزد		××
صندوق اجرا		××
وام مسکن		××
شرکت تعاونی		××
پیش‌پرداخت حقوق و دستمزد(مساعده)		××
حقوق و دستمزد پرداختنی		×××
ثبت لیست دستمزد مربوط به ... ماه، سال ... کارکنان		

پس از ثبت آرتیکل مربوط به جمع کلّ حقوق و مزایا، باید سایر اقلام مندرج در لیست مانند حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما و حق بیمهٔ بی‌کاری، به حسابهای هزینهٔ مربوط، منظور شود.

هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی	×××	
حقّ بیمه پرداختنی		×××
ثبت حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما		

هزینه بیمه بی‌کاری	××	
حقّ بیمه پرداختنی		××
ثبت حق بیمه بی‌کاری		

در لیست حقوق و دستمزد، عوامل دیگری مانند مزایای پایان خدمت کارکنان پیش‌بینی می‌شود.

تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد: حقوق و دستمزد و هزینه‌های وابسته به آن، مربوط به پرسنلی است که در قسمتهایی نظیر کارخانه، اداری و توزیع و فروش به کار اشتغال دارند. بنابراین، به منظور کنترل بیشتر، باید سهم هر قسمت از طریق تسهیم هزینهٔ دستمزد و عوامل وابسته به آن بر مراکز هزینه مشخص گردد. نحوهٔ تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد که طی یک آرتیکل به ثبت می‌رسد، چنین است :

در این آرتیکل، جمع حقوق و دستمزد مستقیم، به حساب کنترل کالای در جریان ساخت و هزینهٔ حقوق و دستمزد غیرمستقیم کارخانه و هزینه‌های وابسته به حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم کارخانه مانند حق بیمه‌های اجتماعیِ سهم کارفرما، حقّ بیمه بی‌کاری، مزایای پایان خدمت کارکنان، هزینهٔ دستمزد اوقات تلف شده، فوق‌العاده‌های پرداختی به کارگران شاغل در کارخانه، حقوق و دستمزد ایّام مرخصی و اقلام دیگر مربوط به حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم کارخانه، به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار می‌گردد. در آرتیکل مورد بحث، کلیّه اقلام هزینه مربوط به حقوق و دستمزد کارکنانِ توزیع و فروش، به‌حساب کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکار می‌شود.

حسابهایی که در آرتیکل مربوط به تسهیم هزینه‌های حقوق و دستمزد، بستانکار می‌شوند، عبارتند از :

هزینه بیمه‌های اجتماعی (سهم کارفرما)، هزینهٔ بیمهٔ بی‌کاری و بالاخره حساب کنترل حقوق و دستمزد.

کنترل کالای درجریان ساخت	××××××	
کنترل سربار ساخت	××××	
کنترل سربار اداری و تشکیلاتی	××××	
کنترل سربار توزیع و فروش	××××	
هزینه بیمه‌های اجتماعی		××××
هزینه بیمهٔ بی‌کاری		××××
هزینه		××××
کنترل حقوق و دستمزد		×××××
ثبت تسهیم حقوق و دستمزد به قسمتهای مختلف		

لازم به توضیح است که ریز اقلام مربوط به سربار قسمتهای مختلف، در دفاتر معین هزینه منعکس می‌گردد.

ثبتهای پرداخت حقوق و دستمزد، کسور مربوط و هزینه‌های وابسته به آن: با مراجعه به آرتیکل مربوط به ثبت لیست، ملاحظه می‌گردد که اقلام قابل پرداخت مندرج در لیست حقوق و دستمزد، متعدد است و هریک از آنها در تاریخ معیّنی پرداخت و به‌وسیلهٔ دایرهٔ حسابداری به ثبت می‌رسد.

حقوق و دستمزد کارکنان در پایان هر ماه پرداخت می‌شود و به این ترتیب ثبت می‌گردد.

حقوق و دستمزد پرداختنی	××××	
موجودی نقد		××××
پرداخت حقوق و دستمزد ... ماه کارکنان		

در تاریخ پرداخت هر قلم از کسور حقوق و دستمزد، آرتیکل مربوط به آن در دفاتر ثبت می‌گردد.

به‌عنوان مثال: ثبت مربوط به پرداخت مالیات حقوق و دستمزد ماهانه کارکنان که طی چک، به ضمیمه لیست مربوط ارسال می‌گردد، عبارت است از :

مالیات حقوق و دستمزد کارکنان	××××	
موجودی نقد		××××
پرداخت مالیات حقوق و دستمزد ماه ...		

ثبت پرداخت سایر هزینه‌های وابسته به حقوق و دستمزد نیز در دفاتر به این صورت است.

به‌عنوان مثال، آرتیکل مربوط به پرداخت هزینهٔ بیمهٔ بی‌کاری، به‌این صورت ثبت می‌شود :

حق بیمهٔ پرداختنی	××××	
موجودی نقد		××××
پرداخت حق بیمه بی‌کاری کارکنان در ... ماه		

اکنون با ذکر یک مثال، به تشریح ثبتهای حسابداری مربوط به حقوق و دستمزد می‌پردازیم.

مثال: اطّلاعات مربوط به حقوق و دستمزد فروردین ماه سال جاری کارکنان شرکت تولیدی وحید چنین است :

۱ــ جمع حقوق و دستمزد ناخالص، شامل : دستمزد مستقیم و غیرمستقیم، مبلغ ۱۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد که $\frac{۳}{۵}$ این مبلغ دستمزد مستقیم و بقیّه حقوق و دستمزد غیرمستقیم است.

۲ــ ۶۰٪ از حقوق و دستمزد غیرمستقیم، مربوط به کارخانه و ۲۵٪ آن مربوط به قسمت اداری و تشکیلات و ۱۵٪ باقیمانده مربوط به قسمت توزیع و فروش می باشد.

۳ــ حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر ۷٪ و سهم کارفرما معادل ۲۰٪ دستمزد ناخالص می‌باشد.

۴ــ حق بیمهٔ بی‌کاری، معادل ۳٪ دستمزد ناخالص است.

۵ــ مطابق برآوردهای انجام شده، هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی کارکنان معادل ۸٪ حقوق و دستمزد ناخالص، محاسبه و منظور می‌گردد.

۶ــ براساس گزارش قسمت تولید و محاسبات انجام شده، در طول فروردین ماه معادل مبلغ ۶۸۰،۰۰۰ ریال اوقات تلف شده وجود داشته است.

۷ــ سایر کسور مربوط به حقوق و دستمزد، عبارتند از :
پیش‌پرداخت دستمزد ۱،۱۲۰،۰۰۰ ریال، مالیات حقوق و دستمزد ۵۶۰،۰۰۰ ریال
بدهی کارگران به شرکت تعاونی ۴۱۰،۰۰۰ ریال، اقساط وام مسکن کارکنان ۶۲۵،۰۰۰ ریال
بدهی کارکنان به صندوق اجرا ۱۶۵،۰۰۰ ریال.

۸ــ حقوق و دستمزد کارکنان درتاریخ ۱/۳۱ نقداً پرداخت گردیده است.

۹ــ بدهی کارگران به صندوق اجرا، در تاریخ ۲/۱۰ طی چک شماره ۱۰۱ پرداخت گردیده است.

۱۰ــ بدهی کارکنان به شرکت تعاونی، در تاریخ ۲/۱۲ طی چک شمارهٔ ۱۰۲ پرداخت گردیده است.

۱۱ــ اقساط وام مسکن کارکنان، در تاریخ ۲/۱۴ طیّ چک شمارهٔ ۱۰۳ پرداخت گردیده است.

۱۲ــ مالیات حقوق و دستمزد، در تاریخ ۲/۱۸ طیّ چک شمارهٔ ۱۰۴ پرداخت گردیده است.

۱۳ــ چک شمارهٔ ۱۰۵، بابت حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر و کارفرما درتاریخ ۲/۲۰ صادر و به سازمان تأمین اجتماعی ارسال گردیده است.

۱۴ــ حق بیمهٔ بی‌کاری، طی چک شمارهٔ ۱۰۶ به تاریخ ۲/۲۰ پرداخت شده است.

۱۵ــ به تعدادی از کارکنان که از مرخصی استفاده نموده بودند. در تاریخ ۲/۲۵ مبلغ ۳۴۰،۰۰۰ ریال نقداً بابت دستمزد ایام مرخصی آنان پرداخت گردیده است.

ثبت آرتیکلهای مربوط به حقوق و دستمزد و محاسبات آن، چنین است :

۱ــ آرتیکلهای مربوط به زمان تنظیم لیست حقوق و دستمزد :

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل حقوق و دستمزد	۱۶،۲۰۰،۰۰۰	
ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی		۱،۲۰۰،۰۰۰
مالیات حقوق و دستمزد		۵۶۰،۰۰۰
حق بیمه اجتماعی سهم کارگر		۱،۰۵۰،۰۰۰
صندوق اجرا		۱۶۵،۰۰۰
وام مسکن کارکنان		۶۲۵،۰۰۰
شرکت تعاونی		۴۱۰،۰۰۰
پیش‌پرداخت دستمزد		۱،۱۲۰،۰۰۰
حقوق و دستمزد پرداختنی		۱۱،۰۷۰،۰۰۰
ثبت لیست حقوق و دستمزد فروردین ماه کارکنان		
هزینه بیمه‌های اجتماعی	۳،۰۰۰،۰۰۰	
حقّ بیمهٔ پرداختنی		۳،۰۰۰،۰۰۰
ثبت ۲۰٪ حق بیمه‌های اجتماعی کارگران سهم کارفرما		
هزینه بیمهٔ بی‌کاری	۴۵۰،۰۰۰	
حق بیمه پرداختنی		۴۵۰،۰۰۰
ثبت ۳٪ حقّ بیمه بیکاری سهم کارفرما		

محاسبات مربوط به ثبت لیست حقوق و دستمزد.

الف ـ کلّ حقوق و دستمزد، شامل دستمزد مستقیم و غیرمستقیم، مبلغ ۱۵،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد و ۸٪ هم بابت دستمزد ایام مرخصی مربوط به فروردین ماه، محاسبه و به جمع دستمزد اضافه می‌گردد.

دستمزد ایّام مرخصی فروردین ماه ۱۵،۰۰۰،۰۰۰×٪۸=۱،۲۰۰،۰۰۰

کلّ حقوق و دستمزد ۱۵،۰۰۰،۰۰۰+۱،۲۰۰،۰۰۰=۱۶،۲۰۰،۰۰۰

به این ترتیب، حساب کنترل هزینه حقوق و دستمزد، معادل مبلغ ۱۶،۲۰۰،۰۰۰ ریال، بدهکار می‌گردد و حساب ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی، معادل مبلغ ۱،۲۰۰،۰۰۰ ریال بستانکار می‌شود.

ب ـ کسور حقوق و دستمزد محاسبه و به حسابهای مربوط، بستانکار می‌شود.

حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر ۱۵،۰۰۰،۰۰۰×٪۷=۱،۰۵۰،۰۰۰

ج ـ اختلاف طرف بدهکار و طرف بستانکار آرتیکل مبلغ ۱۱،۰۷۰،۰۰۰ ریال می‌باشد که مبلغ قابل پرداخت به کارکنان بابت حقوق و دستمزد فروردین ماه است و به حساب حقوق و دستمزد پرداختنی، بستانکار می‌شود.

د ـ حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما معادل ۲۰٪ حقوق و دستمزد ناخالص

۱۵،۰۰۰،۰۰۰×٪۲۰=۳،۰۰۰،۰۰۰

هـ ـ حقّ بیمه بی‌کاری سهم کارفرما معادل ۳٪ حقوق و دستمزد ناخالص

۱۵،۰۰۰،۰۰۰×٪۳=۴۵۰،۰۰۰

۲ـ آرتیکل مربوط به تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل کالای در جریان ساخت	۸،۳۲۰،۰۰۰	
کنترل سربار ساخت	۸،۱۸۶،۰۰۰	
کنترل سربار اداری و تشکیلاتی	۱،۹۶۵،۰۰۰	
کنترل سربار توزیع و فروش	۱،۱۷۹،۰۰۰	
هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی		۳،۰۰۰،۰۰۰
هزینهٔ بیمه بی‌کاری		۴۵۰،۰۰۰
کنترل حقوق و دستمزد		۱۶،۲۰۰،۰۰۰
ثبت تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد به قسمتهای مختلف		

محاسبات مربوط به تسهیم هزینهٔ حقوق و دستمزد به قسمتهای مختلف

الف ـ حقوق و دستمزد مستقیم معادل $\frac{۳}{۵}$ حقوق و دستمزد ناخالص

$$۱۵،۰۰۰،۰۰۰\times\frac{۳}{۵}=۹،۰۰۰،۰۰۰$$

برای محاسبه مبلغ حقوق و دستمزد مستقیم که باید به حساب کنترل کالای در جریان ساخت، بدهکار شود هزینهٔ دستمزد اوقات تلف شده از جمع دستمزد مستقیم، کسر می‌گردد.

۹،۰۰۰،۰۰۰−۶۸۰،۰۰۰=۸،۳۲۰،۰۰۰

ب ـ برای محاسبهٔ جمع حقوق و دستمزد غیرمستقیم کارخانه که باید به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار شود به‌صورت زیر عمل می‌کنیم :

حقوق و دستمزد غیرمستقیم معادل $\frac{۲}{۵}$ دستمزد ناخالص

کل حقوق و دستمزد غیرمستقیم $۱۵,۰۰۰,۰۰۰ \times \frac{۲}{۵} = ۶,۰۰۰,۰۰۰$

٪۶۰ دستمزد غیرمستقیم مربوط به کارخانه $۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۶۰ = ۳,۶۰۰,۰۰۰$

هزینه‌هایی که کارفرما علاوه بر حقوق و دستمزد مستقیم و غیرمستقیم کارخانه باید بپردازد، محاسبه می‌گردد و به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار می‌شود. این هزینه‌ها عبارتند از :

هزینه بیمه‌های اجتماعی مربوط به دستمزد مستقیم $۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۱,۸۰۰,۰۰۰$

هزینه بیمه‌های بی‌کاری مربوط به دستمزد مستقیم $۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۳ = ۲۷۰,۰۰۰$

هزینه دستمزد ایّام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم $۹,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۸ = ۷۲۰,۰۰۰$

هزینه بیمه‌های اجتماعی مربوط به دستمزد غیرمستقیم کارخانه

$۳,۶۰۰,۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۷۲۰,۰۰۰$

هزینه بیمه بی‌کاری مربوط به دستمزد غیرمستقیم کارخانه

$۳,۶۰۰,۰۰۰ \times ٪۳ = ۱۰۸,۰۰۰$

هزینه دستمزد ایّام مرخصی مربوط به دستمزد غیرمستقیم کارخانه

$۳,۶۰۰,۰۰۰ \times ٪۸ = ۲۸۸,۰۰۰$

مبلغی که باید به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار شود، از جمع عوامل فوق و هزینه دستمزد اوقات تلف شده بدست می‌آید.

$۳,۶۰۰,۰۰۰ + ۱,۸۰۰,۰۰۰ + ۲۷۰,۰۰۰ + ۷۲۰,۰۰۰ + ۷۲۰,۰۰۰ + ۱۰۸,۰۰۰ + ۲۸۸,۰۰۰ + ۶۸۰,۰۰۰ = ۸,۱۸۶,۰۰۰$

ج ــ نحوهٔ محاسبهٔ مبلغی که به بدهکارِ حساب کنترل سربار اداری و تشکیلاتی منظور شده است به شرح زیر می‌باشد :

معادل ٪۲۵ حقوق و دستمزدِ غیرمستقیم $۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۲۵ = ۱,۵۰۰,۰۰۰$

هزینه‌هایی که کارفرما باید علاوه بر مبلغ فوق بپردازد، محاسبه می‌گردد و به حساب سربار اداری و تشکیلاتی بدهکار می‌شود. این هزینه‌ها عبارتند از :

هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی مربوط به حقوق و دستمزد غیرمستقیم (اداری)

$۱,۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۲۰ = ۳۰۰,۰۰۰$

هزینهٔ بیمهٔ بی‌کاری مربوط به حقوق و دستمزد غیرمستقیم (اداری)

$۱,۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۳ = ۴۵,۰۰۰$

هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی مربوط به حقوق و دستمزد غیرمستقیم (اداری)

$۱,۵۰۰,۰۰۰ \times ٪۸ = ۱۲۰,۰۰۰$

مبلغی که باید به حساب کنترل سربار اداری و تشکیلاتی، بدهکار شود، از جمع اقلام فوق به‌دست می‌آید.

$۱,۵۰۰,۰۰۰ + ۳۰۰,۰۰۰ + ۴۵,۰۰۰ + ۱۲۰,۰۰۰ = ۱,۹۶۵,۰۰۰$

د ــ محاسبهٔ جمع هزینهٔ حقوق و دستمزد توزیع و فروش که باید به حساب کنترل سربار توزیع و فروش، بدهکار گردد، به‌صورت زیر انجام می‌شود :

معادل ٪۱۵ حقوق و دستمزد غیرمستقیم $۶,۰۰۰,۰۰۰ \times ٪۱۵ = ۹۰۰,۰۰۰$

هزینه‌هایی که کارفرما باید علاوه برمبلغ فوق بپردازد، محاسبه می‌شود و به حساب کنترل سربار توزیع و فروش بدهکار

می‌گردد. این هزینه‌ها عبارتند از :

هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی مربوط به حقوق و دستمزد توزیع و فروش

۹۰۰,۰۰۰×٪۲۰=۱۸۰,۰۰۰

هزینه بیمهٔ بیکاری مربوط به حقوق و دستمزد توزیع و فروش

۹۰۰,۰۰۰×٪۳=۲۷,۰۰۰

هزینه دستمزد ایّام مرخصی مربوط به حقوق و دستمزد توزیع و فروش

۹۰۰,۰۰۰×٪۸=۷۲,۰۰۰

مبلغی که باید به حساب کنترل سربار توزیع و فروش،بدهکار شود از جمع اقلام فوق به دست می‌آید.

۹۰۰,۰۰۰+۱۸۰,۰۰۰+۲۷,۰۰۰+۷۲,۰۰۰=۱,۱۷۹,۰۰۰

لازم به توضیح است که ریز اقلام مربوط به هزینه‌های سربار، در دفاتر معین هزینه، منعکس می‌گردد.

۳ــ آرتیکلهای مربوط به پرداخت حقوق و دستمزد، کسور مربوط و هزینه‌های وابسته به آن چنین است.

شرح	بدهکار	بستانکار
حقوق و دستمزد پرداختنی	۱۱,۰۷۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۱۱,۰۷۰,۰۰۰
پرداخت حقوق و دستمزد کارکنان به صورت نقد		
صندوق اجرا	۱۶۵,۰۰۰	
موجودی نقد		۱۶۵,۰۰۰
پرداخت بدهی کارگران به صندوق اجرا طی چک شماره ۱۰۱		
شرکت تعاونی	۴۱۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۴۱۰,۰۰۰
پرداخت بدهی کارکنان به شرکت تعاونی طی چک شماره ۱۰۲		
وام مسکن کارکنان	۶۲۵,۰۰۰	
موجودی نقد		۶۲۵,۰۰۰
پرداخت قسط وام مسکن کارکنان طی چک شمارهٔ ۱۰۳		
مالیات حقوق و دستمزد	۵۶۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۵۶۰,۰۰۰
پرداخت مالیات حقوق و دستمزد فروردین ماه طی چک شماره ۱۰۴		
حق بیمه پرداختنی	۳,۰۰۰,۰۰۰	
حق بیمه اجتماعی سهم کارگر	۱,۰۵۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۴,۰۵۰,۰۰۰
پرداخت حق بیمه سهم کارگر و کارفرما طی چک شمارهٔ ۱۰۵		
حق بیمه پرداختنی	۴۵۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۴۵۰,۰۰۰
پرداخت حق بیمه بیکاری طی چک شمارهٔ ۱۰۶		

شرح	بدهکار	بستانکار
ذخیرهٔ دستمزد ایام مرخصی	۳۴۰,۰۰۰	
موجودی نقد		۳۴۰,۰۰۰
پرداخت نقدی دستمزد ایام مرخصی		

سؤالات، تستها و مسائل فصل چهارم

الف ــ به پرسشهای زیر پاسخ دهید.

۱ــ مهمترین دلایل کنترل دستمزد کدامند؟

۲ــ اصطلاحاتِ زمانِ عادی انجام کار و زمانِ استاندارد انجام کار را توضیح دهید.

۳ــ سازمانهای کنترل کنندهٔ دستمزد را نام ببرید و وظایف آنها را توضیح دهید.

۴ــ دایرهٔ حسابداری بهای تمام شده، از اطّلاعات حقوق و دستمزد، برای چه‌منظور استفاده می‌کند؟

۵ــ حقوق پایه را تعریف کنید.

۶ــ اضافه‌کاری باید تابع چه شرایطی باشد؟

۷ــ پاداش را تعریف کنید و بگویید که تعیین حدّاقل پاداش به عهدهٔ چه مقامی است و بر چه اساس تعیین می‌شود؟

۸ــ مرخصی استحقاقی را تعریف کنید.

۹ــ یک طرح تشویقی، در چه شرایطی قابل اجراست؟

۱۰ــ مهمترین اهداف طرحهای تشویقی کدامند؟

۱۱ــ اوقات تلف شده را تعریف کنید.

۱۲ــ کسور توافقی را تعریف کنید.

ب ــ در تستهای زیر، گزینه صحیح را با علامت (×) مشخص نمایید.

۱ــ دستمزد تولیدی، عبارت است از :

الف) دستمزد مستقیم کارگران در تولید محصول

ب) هزینه‌های مستقیم و غیرمستقیم تولید

ج) حق‌الزحمه‌ای که بابت انجام کار در زمان عادّی پرداخت می‌شود.

د) وجوهی که برای کار انجام شدهٔ تولیدی در یک مدّت معیّن پرداخت و یا تعهد می‌گردد.

۲ــ دستمزد مستقیم، عبارت است از :

الف) دستمزد کارگران، سرکارگران و تعمیرکاران ماشین‌آلات تولیدی.

ب) دستمزد کارگرانی که مستقیماً به ساخت محصول اشتغال دارند.

ج) حقوق و دستمزد کلیه کارکنانی که در کارخانه مشغول به کارند.

د) کلیّه حقوق و فوق‌العاده‌هایی که بابت انجام کار به کارگران کارخانه تعلق می‌گیرد.

۳ــ کدام یک از هزینه‌های زیر، دستمزد غیرمستقیم کارخانه نیست :

الف) دستمزد سرپرستان و مهندسان تولید

ب) دستمزد تعمیرکاران ماشین‌آلات کارخانه

ج) دستمزد کارگران خطّ تولید

د) دستمزد اوقات تلف شدهٔ کارگران به علت دیر رسیدن مواد

۴ــ محاسبه و تعیین زمان استاندارد انجام کار، از وظایف کدام دایره است؟

الف) کارگزینی   ب) زمان سنجی

ج) برنامه‌ریزی تولید　　　　　　د) حسابداری حقوق و دستمزد

۵ــ گردآوری اطّلاعات مربوط به اوقات کار انجام شده، از وظایف کدام دایره است؟

الف) زمان‌سنجی　　　　　　ب) برنامه‌ریزی تولید

ج) ثبت اوقات کار　　　　　　د) حسابداری بهای تمام شده

۶ــ در صورتی که از سیستم ایجاد ذخیره برای هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی استحقاقی استفاده شود، پس از تنظیم لیستِ دستمزد، هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم، به کدام حساب بدهکار می‌شود؟

الف) به حساب ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی

ب) به حساب هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی

ج) به حساب سربار ساخت

د) به حساب کالای ساخته شده

۷ــ برآورد دستمزد مستقیم و غیرمستقیم در ابتدای دورهٔ مالی به ترتیب ۶۰۰,۰۰۰ ریال و ۲۰۰,۰۰۰ریال و برآورد دستمزد ایّام مرخصی مربوط به دستمزد مستقیم و غیرمستقیم به ترتیب ۲۴,۰۰۰ و ۴,۰۰۰ ریال می‌باشد. اگر دستمزد مستقیم و غیرمستقیم یک ماه معیّن به ترتیب ۵۷,۰۰۰ و ۱۵,۰۰۰ ریال باشد، چه مبلغ باید به حساب ذخیره دستمزد ایّام مرخصی منظور گردد؟

الف) ۱,۹۸۰ ریال　　　　　　ب) ۷۲,۰۰۰ ریال

ج) ۴۲,۰۰۰ ریال　　　　　　د) ۲,۵۸۰ ریال

۸ــ فوق‌العادهٔ دستمزد کارگرِ نوبت‌کار، در صورتی که نوبت او صبح و عصر و شب باشد، کدام است؟

الف) ۱۰٪　　　　　　ب) ۱۵٪

ج) ۲۲/۵٪　　　　　　د) ۴۰٪

۹ــ زمان مجاز برای ساخت یک واحد محصول، ۵ دقیقه می‌باشد. کارگری در یک ساعت، تعداد ۱۵ واحد محصول تولید می‌کند. اگر نرخ ساعتی دستمزد وی مبلغ ۹۰۰ ریال باشد، دستمزد استحقاقی یک ساعت او براساس طرح پارچه‌کاری مستقیم، چه مبلغ است؟

الف) ۱,۱۲۵ ریال　　　　　　ب) ۹۷۵ ریال

ج) ۱,۳۵۰ ریال　　　　　　د) ۱,۲۰۰ ریال

۱۰ــ یکی از اهداف طرحهای تشویقی دستمزد، عبارت است از :

الف) افزایش نرخ ساعتی دستمزد در برابر کاهش تولید هر نفر ساعت

ب) اعمال کنترل بیشتر بر هزینه‌های دستمزد، ازطریق یکنواخت کردن هزینهٔ هر واحد محصول تکمیل شده

ج) کاهش زمان استاندارد تولید در مقابل پرداخت دستمزد بیشتر

د) افزایش زمانِ استانداردِ تولید

۱۱ــ کدامیک از هزینه‌های زیر جزء کسور حقوق و دستمزد محسوب نمی‌شود؟

الف) پیش‌پرداخت دستمزد　　　　　　ب) بدهی کارگران به شرکت تعاونی

ج) حق بیمه اجتماعی سهم کارگر　　　　　　د) حق بیمه اجتماعی سهم کارفرما

۱۲ــ اگر دستمزد مستقیم جمعاً ۶۰۰,۰۰۰ ریال و دستمزد غیرمستقیم جمعاً ۲۰۰,۰۰۰ ریال باشد، مبلغی که

باید به حساب هزینه بیمه‌های اجتماعی منظور گردد، کدام است؟

الف) ۵۶،۰۰۰ ریال ب) ۱۶۰،۰۰۰ ریال

ج) ۲۱۶،۰۰۰ ریال د) ۱۲۰،۰۰۰ ریال

۱۳ــ کدام یک از عوامل زیر، از حقوق کارگر کسر می‌شود؟

الف) ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی ب) حقّ بیمه بیکاری

ج) حقّ بیمه اجتماعی سهم کارفرما د) مالیات حقوق و دستمزد

۱۴ــ کدام یک از موارد زیر، جزء وظایف حسابداری بهای تمام شده است؟

الف) ثبت و تخصیص هزینهٔ دستمزد غیرمستقیم در برگهای تجزیه و تحلیل هزینه‌های هر دایره

ب) ثبت و نگهداری مدارک لازم در کارت اوقات کار هریک از کارکنان

ج) مقایسهٔ تولید واقعی با تولید پیش‌بینی شده

د) ارسال سفارشهای کار به دوایر تولید

۱۵ــ چنانچه اضافه‌کاری، به علّت افزایش تولید باشد، فوق العادهٔ آن به چه حسابی منظور می‌شود؟

الف) کنترل کالای در جریان ساخت ب) کنترل سربار ساخت

ج) کنترل سربار اداری و تشکیلاتی د) کنترل سربار توزیع و فروش

۱۶ــ کدام یک از موارد زیر، جزء کسور توافقی حقوق و دستمزد می‌باشد؟

الف) اجراییات ب) مالیات

ج) بیمهٔ بیکاری د) بدهی شرکت تعاونی

۱۷ــ بارزترین مشخّصه یک طرح تشویقی، عبارت است از :

الف) به‌کارگیری ماشین‌آلات جدید با راندمان بیشتر

ب) تعیین زمان وحرکت لازم برای ساخت قسمتهای مختلف یک محصول

ج) میزان پاداش مربوط به طرح تشویقی، باید به نسبت بازده تولید مازاد بر استاندارد، تعیین شود.

د) طرح تشویقی باید پیچیده باشد ؛ به‌طوری که کارکنان نتوانند به آسانی از استانداردهای تعیین شده عبور نمایند.

ج ــ مسائل

۱ــ۴ــ کارگری در مدّت یک هفته، ۵۸ ساعت کار به نرخ ساعتی ۴۲۰ ریال انجام داد. در هفتهٔ مورد بحث، یک روز کار عادی را در جمعه انجام داده است. کارگر مزبور نیز ۸ ساعت از کار عادی خود را بین ساعت ۱۰ شب تا ۶ صبح روز بعد انجام داده است. چنانچه کارگر فوق، غیرنوبت کار باشد،

مطلوب است : محاسبهٔ دستمزد استحقاقی او در پایان هفته.

۲ــ۴ــ حقوق پایهٔ ماهانه کارگری ۲۲۰،۸۸۰ ریال تعیین شده است. با فرض این که کارکرد روزهای عادّی او در این ماه با ۵۰ ساعت اضافه کاری جمعاً ۲۲۶ ساعت باشد،

مطلوب است :

۱ــ محاسبهٔ نرخ ساعتی دستمزد

۲ــ محاسبهٔ مبلغ خالص و ناخالص دستمزد و فوق‌العادهٔ اضافه‌کاری (در صورتی که کسور دستمزد او بابت بیمه و مالیات ۲۳،۰۴۸ ریال باشد.)

۳ــ ثبت آرتیکل مربوط به دستمزد این کارگر

۳ــ۴ــ کارگری درمدّت ۱۵ روز ۱۲۸ ساعت کار انجام داده است که ۸ ساعت آن اضافه‌کاری و ۱۶ساعت از کار عادّی این کارگر، بین ساعات ۲۲ تا ۶ صبح روز بعد انجام گرفته است، نرخ دستمزد ساعتی، مبلغ ۸۱۰ ریال می‌باشد، در صورتی که کارگر مورد بحث غیرنوبت کار باشد،

مطلوب است :

۱ــ محاسبهٔ دستمزد استحقاقی کارگر

۲ــ ثبت دستمزد در دفتر روزنامه، صرف‌نظر از سایر کسور.

۴ــ۴ــ اطّلاعات بدست آمده از کارت ساعات کار ۶ نفر از کارگران نوبت کار تولیدی شرکت سهامی ابرار، درمدّت دو هفتهٔ متوالی، چنین است :

کارگران شمارهٔ ۱ و ۲ نوبت‌کار صبح و عصر، کارگر شمارهٔ ۳ نوبت کار عصر و شب، کارگران شمارهٔ ۴ و ۵ نوبت کار صبح و شب و کارگر شمارهٔ ۶ نوبت کار صبح و عصر و شب. سایر اطّلاعات، عبارت است از :

۱ــ کارگران مورد بحث در مدّت فوق، اضافه‌کاری نداشته‌اند.

۲ــ نرخ ساعتی دستمزد هر کارگر، مبلغ ۵۰۰ ریال می‌باشد.

مطلوب است :

۱ــ محاسبهٔ دستمزد عادی و محاسبهٔ فوق‌العادهٔ نوبت‌کاری کارگران

۲ــ محاسبهٔ دستمزد استحقاقی کارگران در دو هفته و ثبت آرتیکل مربوط در دفتر روزنامه.

۵ــ۴ــ یکی از دوایر تولیدی شرکت سهامی الوند، دارای ۸ نفر کارگر نوبت کار می‌باشد. کارت ساعات کار این کارگران، در پایان چهار هفته کار متوالی، اطّلاعات زیر را نشان می‌دهد.

شمارهٔ کارگر	زمان انجام کار	نرخ ساعتی دستمزد هر نفر به ترتیب
۱ و ۲	صبح و عصر و شب	۴۰۰ و ۶۰۰ ریال
۳ و ۴	صبح و عصر	۵۰۰ و ۶۰۰ ریال
۵ و ۶	صبح و شب	۵۰۰ و ۵۰۰ ریال
۷ و ۸	عصر و شب	۴۰۰ و ۵۵۰ ریال

مطلوب است :

۱ــ محاسبهٔ دستمزد عادی کارگران مورد بحث، در مدّت مذکور

۲ــ محاسبهٔ فوق‌العاده نوبت‌کاری کارگران، در مدت مذکور

۳ــ محاسبهٔ جمع دستمزد استحقاقی کارگران، در مدت مذکور

۴ــ ثبت آرتیکل مربوط به حقوق و دستمزد، در دفتر روزنامه

۶ــ۴ــ تعداد ۵ نفر کارگر، در خطّ تولید کارخانهٔ راست کردار مشغول به‌کار می‌باشند که متوسّط دستمزد ساعتی هرکدام ۳۵۰ ریال است. اوقات تلف شدهٔ این کارگران به ترتیب ۳، ۲، ۱، ۴ و ۳ ساعت در طول یک هفتهٔ معیّن می‌باشد. در صورتی که از سایر کسورِ حقوق و دستمزد صرف‌نظر شده باشد،

مطلوب است :

ثبت آرتیکل مربوط به حقوق و دستمزد در دفتر روزنامه.

۷ــ۴ــ در یک کارخانه، ۱۲۰ نفر کارگر مشغول به کار می‌باشند که متوسّط حقوق و دستمزد ساعتی هرکدام ۴۰۰ ریال می‌باشد. در مدّت دو هفته، جمعاً ۱۷۰ ساعت از وقت کارگران به علل مختلف تلف شده است، در صورتی که تمام این کارگران مستقیماً به تولید محصول اشتغال داشته باشند،

مطلوب است :

ثبت آرتیکل مربوط به حقوق و دستمزد دو هفتهٔ کارگران در دفتر روزنامه.

۸ــ۴ــ در ابتدای سال مالی جاری، مدیران کارخانهٔ جهان، پیش‌بینی کرده‌اند که تا پایان دورهٔ مالی معادل ۱/۵ ماه به کارگران پاداش پرداخت نمایند. لیست حقوق و دستمزد کارکنان در ۳/۳۱ ــ نشاندهندهٔ مبلغ ۵۷۶،۰۰۰ ریال حقوق خرداد ماه کارکنان است.

مطلوب است :

۱ــ ثبت پاداش فروردین و اردیبهشت ماه کارکنان دردفتر روزنامه

۲ــ ثبت لیست حقوق و دستمزد و پاداش خرداد ماه در دفتر روزنامه

۳ــ در صورتی که ۶۰٪ مبلغ پاداش ۳ ماههٔ کارکنان، در پایان هر سه ماه به آنان پرداخت گردد، ثبت پاداش پرداختی در ۳/۳۱/ ــ را در دفاتر بنویسید.

۹ــ۴ــ در شرکت سهامی آوند اطّلاعات مربوط به دستمزد، در خرداد ماه سال جاری، چنین است :

۱ــ دستمزد مستقیم خرداد ماه مبلغ ۳۸۰،۰۰۰۰ ریال

۲ــ دستمزد غیرمستقیم خرداد ماه مبلغ ۱۰۰،۰۰۰۰ ریال

۳ــ ۵۰٪ از دستمزد غیرمستقیم مربوط به بخش تولید، ۳۰٪ آن، مربوط به بخش اداری و بقیّه مربوط به بخش توزیع و فروش است.

مطلوب است :

ثبت آرتیکلهای مربوط در دفتر روزنامه.

۱۰ــ۴ــ در آغاز دورهٔ مالی، جمع دستمزد مستقیم و غیرمستقیم شرکت سهامی نامجو، مبلغ ۷،۲۰۰،۰۰۰ ریال برآورده شده است که $\frac{۴}{۵}$ آن دستمزد مستقیم و بقیّه دستمزد غیرمستقیم می‌باشد. از دستمزد غیرمستقیم ۴۵٪ مربوط به کارخانه، ۳۵٪ به قسمتهای اداری و ۲۰٪ مربوط به قسمت توزیع و فروش است. نرخ دستمزد ایّام مرخصی برای دستمزد مستقیم ۵٪ و برای دستمزد غیرمستقیم ۳٪ پیش‌بینی شده است.

اطّلاعات استخراج شده از لیست حقوق و دستمزد مرداد ماه سال جاری، نشان می‌دهد که جمع دستمزد مستقیم و غیرمستقیم مبلغ ۵۴۰،۰۰۰۰ ریال است که به نسبتهای فوق به بخشهای مختلف تسهیم می‌شود.

مطلوب است :

۱ــ ثبت لیست حقوق و دستمزد مرداد ماه در دفتر روزنامه، صرف‌نظر از سایر کسور.

۲ــ تعدادی از کارگران در مرداد ماه از مرخصی استحقاقی استفاده نموده‌اند که مبلغ ۵۲،۰۰۰۰ ریال، از این بابت به آنان پرداخت شده است. در صورتی که ماندهٔ ذخیرهٔ دستمزد ایّام مرخصی در ۵/۱/ ــ مبلغ ۲۲۷،۰۰۰۰ ریال باشد، ثبت پرداخت دستمزد ایّام مرخصی را بنویسید.

۱۱ــ۴ــ در شرکت تولیدی آبان، تعداد ۵۰ کارگر هریک روزانه ۸ ساعت کار می‌کنند. نرخ متوسّط دستمزد

ساعتی هر کارگر ۸۰۰ ریال و تعداد متوسّط تولید روزانهٔ هر کارگر ۴۰ واحد محصول می‌باشد. براساس قرارداد منعقد شده بین کارگران و کارفرما، چنانچه تعداد تولید روزانهٔ هر کارگر به ۵۰ واحد محصول برسد، نرخ متوسّط دستمزد ساعتی هر نفر ۱۰۰۰ ریال می‌گردد.

اطّلاعات مربوط به هزینه‌های ثابت کارخانه، چنین است :

هزینهٔ روزانهٔ حقوق مدیر و سرپرستان تولید	۵۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ عوارض و نوسازی کارخانه، در ماه	۳۶۰,۰۰۰ ریال
هزینهٔ تعمیر و نگهداری سالانه ساختمان کارخانه	۲۴,۰۰۰,۰۰۰ریال
هزینهٔ ماهانه استهلاک ماشین‌آلات کارخانه	۳,۰۰۰,۰۰۰ ریال

مطلوب است :

محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول ؛ الف ــ بدون استفاده از طرح تشویقی. ب ــ با استفاده از طرح تشویقی (یک سال ۳۶۰ روز فرض شود).

۱۲ــ۴ــ دایرهٔ زمان‌سنجی یک کارخانه، زمان لازم برای ساخت یک واحد محصول را ۱۰ دقیقه تعیین نموده است. چنانچه نرخ متوسّط ساعتی دستمزد ۸۰۰ ریال و سربار ثابت کارخانه در هر ساعت ۱,۰۰۰۰ ریال فرض شود، مطلوب است :

تهیه و تنظیم جدولی که در آن طرح تشویقی پارچه کاری مستقیم براساس تعداد تولید، ۵ تا ۹ واحد در ساعت را نشان دهد.

۱۳ــ۴ــ در کارخانهٔ سبلان، دایرهٔ زمان‌سنجی، زمانِ لازم برای ساخت یک واحد محصول را ۱۵ دقیقه تعیین نموده است. اگر نرخ متوسّط دستمزد ساعتی ۹۰۰ ریال و سربار ثابت کارخانه در هر ساعت ۱۲۰۰ ریال باشد، مطلوب است :

تهیه و تنظیم جدولی که در آن طرح تشویقی پارچه‌کاری مستقیم براساس تعداد تولید، ۳ واحد تا ۸ واحد در ساعت نشان داده شود.

۱۴ــ۴ــ شرکت سهامی شبرنگ، اطّلاعات استخراج شده از لیست اسفندماه دستمزد کارکنان خود را در پایان دورهٔ مالی جاری، به شرح زیر در اختیار شما قرار می‌دهد :

جمع دستمزد، مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده که $\frac{۴}{۵}$ این مبلغ را دستمزد مستقیم و بقیّه را دستمزد غیرمستقیم تشکیل می‌دهد.

۴۵٪ از دستمزد غیرمستقیم مربوط به کارخانه، ۳۰٪ مربوط به قسمت اداری و ۲۵٪ مربوط به قسمت توزیع و فروش است.

حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر ۷٪ و سهم کارفرما ۲۰٪ و حق بیمه بیکاری ۳٪ دستمزد مستقیم و غیرمستقیم است.

بدهی کارگران به شرکت تعاونی، مبلغ ۱۸۵,۰۰۰ ریال و بدهی کارگران به صندوق اجرا، مبلغ ۸۰,۰۰۰ ریال است. مالیات بر حقوق و دستمزد مبلغ ۲۲۵,۰۰۰ ریال است و مبلغ ۴۴۰,۰۰۰ ریال به‌عنوان پیش‌پرداخت دستمزد، به کارگران پرداخت شده است.

مطلوب است :

ثبت عملیات مربوط به لیست حقوق و دستمزد و تسهیم آن در دفتر روزنامه.

۱۵ـــ۴ـــ اطّلاعات حقوق و دستمزد فروردین ماه سال ۱۳xx شرکت سهامی کاویان که از خلاصهٔ لیست حقوق و دستمزد شرکت استخراج شده، چنین است :

۱ــ حقوق و دستمزد مستقیم ۱۲،۰۰۰،۰۰۰ ریال می‌باشد.

۲ــ حقوق و دستمزد غیرمستقیم، جمعاً مبلغ ۳،۰۰۰،۰۰۰ ریال بوده که ۵۰٪ آن مربوط به کارخانه، ۳۰٪ مربوط به قسمتهای اداری و ۲۰٪ مربوط به قسمت توزیع و فروش می‌باشد.

۳ــ حقّ بیمه‌های اجتماعی سهم کارگر معادل ۷٪ و سهم کارفرما معادل ۲۰٪ حقوق و دستمزد می‌باشد.

۴ــ حقّ بیمهٔ بیکاری، معادل ۳٪ حقوق و دستمزد می‌باشد.

۵ــ طبق برآوردهای انجام شده در تاریخ ۱۳xx/۱/۱ نرخ هزینهٔ دستمزد ایّام مرخصی برای دستمزد مستقیم ۴٪ و برای دستمزد غیرمستقیم معادل ۲٪ حقوق و دستمزد تعیین شده است.

۶ــ مطابق گزارشهای رسیده از قسمت تولید، در طول فروردین ماه جمعاً معادل مبلغ ۵۰۰،۰۰۰ ریال از اوقات کارگرانِ تولید به علل مختلف تلف شده است.

۷ــ سایر کسور مربوط به حقوق و دستمزد، عبارتند از :

شرکت تعاونی کارگری ۲۱۵،۰۰۰ ریال

اجراییّات ۱۸۵،۰۰۰ ریال

مالیات بر حقوق و دستمزد ۴۲۵،۰۰۰ ریال

وام کارکنان ۲۷۰،۰۰۰ ریال

مساعده ۸۴۰،۰۰۰ ریال

۸ــ پرداخت حقوق و دستمزد کارگران به تاریخ ۱۳xx/۱/۳۱ طیّ چک انجام شد.

۹ــ سایر پرداختها به تاریخ ۱۳xx/۲/۵ طیّ چک انجام شد.

مطلوب است :

ثبت آرتیکلهای مربوط در دفتر روزنامه

فصل پنجم

کنترل هزینه‌های سربار

هدفهای رفتاری: در پایان این فصل از فراگیر انتظار می‌رود :

۱ــ مفهوم سربار و لزوم کنترل آن را توضیح داده، سربار پیش‌بینی شده و سربار واقعی را تشریح نماید.

۲ــ هزینه‌های سربار را طبقه‌بندی کند.

۳ــ تسهیم هزینه‌های سربار و مبانی آن را توضیح دهد.

۴ــ تسهیم اولیهٔ هزینه‌های سربار را در جدول مربوط به آن انجام دهد.

۵ــ تسهیم ثانویه به روش یکطرفه را در جدول مربوط به آن انجام دهد.

۶ــ اهداف برآورد هزینه‌های سربار را توضیح دهد.

۷ــ جذب سربار را تعریف کرده، نرخ جذب سربار را محاسبه کند.

۸ــ سربار جذب شده را محاسبه و ثبت نماید.

۹ــ هزینه‌های واقعی سربار را در حسابهای مربوط ثبت نماید.

۱۰ــ کسر یا اضافه جذب سربار را محاسبه و ثبت کند.

کنترل هزینه‌های سربار

مفهوم سربار

«هزینه‌های سربار، هزینه‌هایی است که مستقیماً به ساخت محصول ارتباط ندارند و نمی‌توان آنها را به آسانی به محصولات یا شمارهٔ کارها یا سفارشهای معینی ارتباط داد. همچنین هزینه‌های مستقیمی که تسهیم آنها به محصولی معین، مرحله‌ای از تولید یا سفارشی خاص، مقرون به صرفه نباشد.»

به‌عنوان مثال، هزینهٔ استهلاک یا اجارهٔ ساختمان کارخانه، هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما و هزینه سوخت و روشنایی کارخانه جزءِ هزینه‌های سربار می‌باشد ؛ زیرا با تولید محصول ارتباط مستقیم ندارند.

هزینه‌هایی مانند هزینهٔ حقوق سرپرستان که نمی‌توان آن را به آسانی به محصولی خاص، سرشکن کرد، به حساب هزینه‌های سربار ساخت منظور می‌شود. و یا هزینهٔ نخ مصرفی در کارگاه خیاطی و یا میخ و چسب در کارگاه نجاری، هرچند که مستقیماً در ساخت محصول مصرف می‌شود، ولی به علت ناچیز بودن بهای آنها، نسبت به سایر مواد مستقیم مصرفی، جزء هزینه‌های سربار ساخت به شمار می‌آید.

سربار، یکی از عوامل سه‌گانهٔ بهای تمام شدهٔ محصول می‌باشد که باید مانند دیگر عوامل هزینه شناسایی و کنترل گردد. شناسایی هزینه‌های سربار به دو صورت امکان‌پذیر است :

ــ **شناسایی قبل از تحقق هزینه:** این عمل معمولاً پیش از شروع هر دورهٔ مالی انجام می‌شود که اصطلاحاً آن را برآورد (پیش‌بینی) هزینه‌های سربار گویند.

ــ **شناسایی بعد از تحقق هزینه:** معمولاً بعد از وقوع و یا در پایان دورهٔ مالی انجام می‌شود. (شناسایی هزینه‌های واقعی سربار).

سربار پیش‌بینی شده

در ابتدای هر دورهٔ مالی، هزینه‌های سربار براساس تجربیات سالهای قبل و با درنظر گرفتن تغییرات احتمالی در نرخ عوامل هزینه و افزایش یا کاهش حجم تولید، برآورد می‌شود. سپس با استفاده از یک روش معین نرخ جذب سربار محاسبه می‌گردد و تا پایان دورهٔ مالی، ملاک محاسبهٔ سربار تمام محصولات قرار خواهد گرفت. اینک، این سؤال پیش می‌آید که علت برآورد (پیش‌بینی) هزینه‌های سربار چیست؟

در این قسمت به توضیح برخی علل مهم پیش‌بینی هزینه‌های سربار، می‌پردازیم.

اختلاف بین مقدار تولید واقعی با تولید برنامه‌ریزی شده: در مؤسسات تولیدی، پیش‌بینی مقدار یا تعداد تولید الزامی است. که باید در ابتدای دوره مالی صورت گیرد ؛ ولی به دلایل مختلف ممکن است مؤسسه به اجرای کامل برنامهٔ از پیش تعیین شدهٔ تولید موفق نگردد و یا در مواردی مقدار تولید واقعی از برنامه فراتر رود که در هر صورت تولید واقعی با تولید پیش‌بینی شده تفاوت خواهد داشت.

نتیجه: چون تعداد واقعی تولید از ابتدای دورهٔ مالی مشخص نیست، سهم هزینه سربار برای یک واحد محصول را نیز نمی‌توان دقیقاً محاسبه نمود.

به‌عنوان مثال، یک مؤسسه تولیدی در ابتدای دورهٔ مالی، ساخت ۴۰,۰۰۰ واحد محصول را پیش‌بینی نموده است. در همین دوره، هزینهٔ استهلاک ماشین آلات که یکی از اقلام هزینه‌های سربار است، با استفاده از یک روش متداولِ محاسبه، مبلغ ۹۰۰,۰۰۰ ریال شده است. در پایان دورهٔ مالی، یکی از حالتهای زیر به‌وجود خواهد آمد :

الف ــ تعداد تولید ۳۶,۰۰۰ واحد می‌باشد که در این صورت، تولید واقعی ۴,۰۰۰ واحد (۴۰,۰۰۰ − ۳۶,۰۰۰ = ۴,۰۰۰) کمتر از تولید پیش‌بینی شده است و سهم هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات برای یک واحد محصول به‌صورت زیر محاسبه می‌گردد :

۹۰۰,۰۰۰ . ۳۶,۰۰۰ = ۲۵ ریال

ب ــ تعداد تولید ۴۵,۰۰۰ واحد می‌باشد که در این صورت، تولید واقعی ۵,۰۰۰ واحد (۴۵,۰۰۰ − ۴۰,۰۰۰ = ۵,۰۰۰) بیشتر از تولید پیش‌بینی شده است. و سهم هزینهٔ استهلاک ماشین آلات برای یک واحد محصول عبارت است از :

۹۰۰,۰۰۰ . ۴۵,۰۰۰ = ۲۰ ریال

ج ــ تعداد تولید ۴۰,۰۰۰ واحد می‌باشد که در این صورت، تولید واقعی با تولید پیش‌بینی شده برابر است. در این صورت، سهم هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات برای یک واحد محصول در تولید واقعی یا پیش‌بینی شده، به صورت زیر محاسبه می‌گردد :

۹۰۰,۰۰۰ . ۴۰,۰۰۰ = ۲۲/۵ ریال

در مثال مذکور، با توجه به این که هزینهٔ استهلاک ماشین آلات برای یک دورهٔ مالی ثابت است، سهم این هزینه برای یک واحد محصول در حالتهای مختلف و با درنظر گرفتن حجم واقعی تولید تغییر خواهد کرد. این مطلب، برای بسیاری از هزینه‌های سربار صادق است. از طرفی چون تعداد تولید واقعی از ابتدای دورهٔ مالی مشخص نیست، لذا نمی‌توان بهای تمام شدهٔ محصولات را براساس سربار واقعی در ابتدای دوره مالی تعیین نمود.

مشخص نبودن مبلغ واقعی بعضی از هزینه‌های سربار: ممکن است مبلغ واقعی بعضی از هزینه‌های سربار تا پایان دورهٔ مالی دقیقاً مشخّص نباشد. مانند هزینهٔ برق صنعتی که تا پایان دورهٔ مالی قبض مصرف آن دریافت نگردیده است.

ایجاد زمینهٔ مناسب برای مقایسه: پیش‌بینی هزینه‌های سربار به مدیران امکان می‌دهد که در پایان دورهٔ مالی یا هر زمان دیگر، بین آنچه باید انجام می‌شد با آنچه که به‌طور واقعی انجام شده است، مقایسه‌ای داشته باشند و نتایج حاصل از مقایسه را بررسی و تجزیه و تحلیل نموده، نقاط ضعف مؤسسه را برای دوره‌های آتی برطرف کنند.

با توجه به دلایل فوق، لزوم برآورد (پیش‌بینی) هزینه‌های سربار، مشخص می‌گردد.

سربار واقعی

هزینه‌هایی هستند که در طول دورهٔ مالی به‌صورت واقعی و عینی به مصرف رسیده و بهای آنها نقداً پرداخت شده یا تعهد گردیده است. همچنین کلیه هزینه‌هایی که باید از طریق انجام اصلاحات، در پایان دورهٔ مالی به‌عنوان هزینه‌های سربار شناسایی و در حسابهای مربوط به ثبت برسند.

از نظر مدیران، استفاده از هزینه‌های واقعی برای تصمیم‌گیری، به تنهایی کاربرد چندانی ندارد. زیرا این هزینه‌ها عملاً به‌وقوع پیوسته و ملاک مناسبی برای تصمیم‌گیری و برنامه‌ریزی تولید در آینده نخواهد بود. همچنین ممکن است در مقایسه با آنچه که می‌بایست واقع می‌شد، دارای انحرافات مثبت یا منفی باشد ؛ به‌طوری که حتی پیش‌بینی وقوع آنها در ابتدای دورهٔ مالی مشکل به‌نظر می‌رسیده است.

بسیاری از هزینه‌های واقعی سربار، معمولاً در پایان دورهٔ مالی مشخص می‌شود. یعنی زمانی که تولید انجام شده و هزینه‌ها اعم از مستقیم و غیرمستقیم به مصرف رسیده‌اند و هزینه‌های پیش‌بینی شدهٔ سربار عملاً براساس نرخهای از پیش تعیین شده به حساب محصولات در جریان ساخت منظور گردیده است.

بنابراین در پایان دورهٔ مالی، اختلاف بین هزینه‌های واقعی و هزینه‌های پیش‌بینی شدهٔ سربار، باید مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد.

طبقه‌بندی هزینه‌های سربار

هزینه‌های سربار را می‌توان به طرق مختلف طبقه‌بندی نمود. انتخاب هر طریقه، برای رسیدن به اهداف خاصی صورت می‌گیرد. در این مبحث، به دو نوع از متداولترین روشهای طبقه‌بندی اشاره می‌کنیم :

سربار مستقیم و سربار غیرمستقیم: سربار مستقیم، هزینه‌هایی هستند که مستقیماً به دایره یا ماشین... بخصوص ارتباط داشته باشند. مانند : هزینه‌های مربوط به یک دایره معین شامل : مواد سوختی، هزینهٔ سرپرستی، دستمزد غیرمستقیم، اضافه‌کاری، تعمیر و نگاهداری ماشین آلات، استهلاک ساختمان و تجهیزات و...

ــ سربار غیرمستقیم، هزینه‌هایی هستند که مشترکاً توسط دوایر مختلف به مصرف می‌رسند به‌طوری که نمی‌توان آنها را مستقیماً به حساب یک دایرهٔ تولیدی یا خدماتی یا ماشین بخصوص منظور نمود. مانند : هزینهٔ (روشنایی، اجاره، استهلاک و حرارت مرکزی) ساختمان کارخانه.

یکی از هدفهای طبقه‌بندی هزینه‌های سربار به مستقیم و غیرمستقیم، تعیین سودآوری محصولات مختلف و مشخص کردن سهم هر دایره در سود مؤسسه می‌باشد.

هزینه‌های سربار به سه گروه : سربار ساخت، سربار اداری و تشکیلاتی و سربار توزیع و فروش تقسیم می‌شود. سربار ساخت،

به حساب کالای در جریان ساخت منظور می‌گردد، ولی سربار اداری و تشکیلاتی و سربار توزیع و فروش جزء هزینه‌های دورهٔ مالی است و به حساب سود و زیان انتقال می‌یابد.

سربار ساخت، شامل کلیه هزینه‌های تولید، به غیر از مواد خام و دستمزد مستقیم است و دارای اصطلاحات دیگری مانند سربار کارخانه، هزینه‌های غیرمستقیم تولید، هزینه‌های عمومی کارخانه می‌باشد.

سربار ثابت، سربار متغیر و سربار نیمه متغیر: این طریقه، یکی از مفیدترین شیوه‌های طبقه‌بندی است ؛ زیرا تصمیم‌گیری درمورد حجم تولید، قیمت‌گذاری محصولات و کنترل هزینه‌ها به‌منظور رسیدن به اهداف از پیش تعیین شده را برای مدیران ممکن می‌سازد.

باید بدانیم که این شیوه، مانع از طبقه‌بندی قبلی هزینه‌ها براساس مستقیم و غیرمستقیم نیست، بلکه در بسیاری از موارد، این دو شیوه طبقه‌بندی با یکدیگر تلفیق می‌شوند.

اینک با ذکر چهار مثال، به توضیح بیشتر مطالب فوق می‌پردازیم :

۱ : هزینهٔ استهلاک پیش‌بینی شده ماشین آلات یک دایرهٔ تولیدی برای یک دوره مالی را به دو طریق می‌توان بررسی نمود.

الف ــ این هزینه با افزایش یا کاهش تولید ارتباط ندارد ؛ پس **سربار ثابت** است.

ب ــ چون این هزینه برای یک دایرهٔ تولیدی معیّن به مصرف می‌رسد، بنابراین **سربار مستقیم** آن دایرهٔ تولیدی محسوب می‌شود.

۲ : هزینهٔ سوخت و روشنایی کارخانه را نیز می‌توان از دو طریق تجزیه و تحلیل نمود.

الف ــ این هزینه با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر می‌کند، پس **سربار متغیر** است.

ب ــ چون این هزینه، در تمام قسمتهای کارخانه مشترکاً به مصرف می‌رسد، بنابراین، **سربار غیرمستقیم دوایر** محسوب می‌شود.

۳ : هزینهٔ حقوق مدیران کارخانه به دو طریق بررسی می‌شود :

الف ــ این هزینه با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر نمی‌کند، پس **سربار ثابت** به حساب می‌آید.

ب ــ چون این هزینه در کلیه قسمتهای کارخانه مشترکاً به مصرف می‌رسد، پس **سربار غیر مستقیم دوایر** به حساب می‌آید.

۴ : هزینهٔ فوق‌العادهٔ اضافه کاری را نیز می‌توان به دو طریق بررسی نمود :

الف ــ این هزینه با افزایش یا کاهش میزان تولید تغییر می‌کند ؛ در نتیجه **سربار متغیر** محسوب می‌شود.

ب ــ چون فوق‌العادهٔ اضافه‌کاری مربوط به یک دایرهٔ معیّن است، بنابراین، **سربار مستقیم** آن دایره به‌شمار می‌آید.

در جدول ۱ــ۵ــ نتیجهٔ تجزیه و تحلیل مثالهای فوق خلاصه شده است.

جدول ۱ــ۵

ردیف	عنوان هزینه		نوع سربار			
	کارخانه	یک دایره تولیدی مشخص	ثابت	متغیر	مستقیم	غیرمستقیم
۱	ــ	استهلاک ماشین آلات	⊗		⊗	
۲	سوخت و روشنایی	ــ		⊗		⊗
۳	حقوق مدیران	ــ	⊗			⊗
۴	ــ	فوق‌العاده اضافه‌کاری		⊗	⊗	

گردآوری اقلام سربار

در بخشهای پیشین، بعضی از طرق طبقه‌بندی هزینه‌های سربار کارخانه به اختصار توضیح داده شد. اکنون به نحوهٔ گردآوری اقلام هزینه‌های سربار می‌پردازیم.

برای جمع‌آوری هزینه‌های سربار، به مدارک اولیه و اصلی از قبیل مدارک خرید، برگهای درخواست مواد و ملزومات، کارتهای ثبت اوقات کار و سایر ضمایم اسناد نیاز می‌باشد که به وسیلهٔ آنها باید هزینه‌ها را شناسایی و تجزیه و تحلیل و طبقه‌بندی نمود و جزییات هزینه‌های مربوط به هر مرکز هزینه را در دفتر معین هزینه، منعکس کرد.

مهمترین هدف گردآوری هزینه‌های سربار کارخانه، جمع‌آوری اطلاعات برای کنترل این هزینه‌ها می‌باشد.

اعمال کنترل با انجام این اقدامات صورت می‌گیرد:

۱ــ گزارش اطلاعات مربوط به هزینه‌های هر دایره به سرپرستان آن دایره.

۲ــ مقایسه هزینه‌های واقعی انجام شده در کارخانه با هزینه‌های پیش‌بینی شده، در اول دوره برای سطح فعّالیت موردنظر.

ارتباط سربار با مراکز هزینه

مرکز هزینه: مرکز هزینه، قسمتی از یک واحد تولیدی می‌باشد که در آنجا برای تولید محصول یا ارائه خدمات، هزینه‌هایی به مصرف می‌رسد. به‌عبارت دیگر، **هر دایره‌ای که در به‌وجود آوردن هزینه سهیم باشد، یک مرکز هزینه است.** معمولاً مراکز هزینه همان دوایر می‌باشند، اگر چه، یک دایره ممکن است از چند مرکز هزینه تشکیل شده باشد. بنابراین، یک سفارش، یک مرحله، یک قسمت و حتی یک ماشین می‌تواند یک مرکز هزینه باشد. هرچه تعداد مراکز هزینه بیشتر باشد، کنترل هزینه‌ها دقیق‌تر خواهد بود.

مراکز هزینهٔ یک واحد تولیدی، به دوایر تولیدی و دوایر خدماتی تقسیم می‌شوند.

دوایر تولیدی: دوایری هستند که مستقیماً در تولید محصول دخالت دارند و عملیات تولیدی در آنجا صورت می‌گیرد. به‌طور مثال، برش کاری، خم کاری، جوش‌کاری، رنگ‌کاری، نمونه‌هایی از دوایر تولیدی یک کارخانهٔ سازندهٔ میز و صندلی فلزی می‌باشند.

دوایر خدماتی: دوایری هستند که به‌طور مستقیم در تولید محصول دخالت ندارند، ولی خدماتی به سایر دوایر ارائه می‌دهند. به‌طور مثال، تعمیرات، کارگزینی، رستوران و حسابداری، نمونه‌هایی از دوایر خدماتی هستند. **تفکیک مراکز هزینه به دوایر تولیدی و خدماتی برای کنترل هرچه بیشتر هزینه‌های سربار کارخانه و محاسبهٔ هزینه‌های انجام شده در هر مرکز هزینه، صورت می‌گیرد.**

پس از شناسایی مراکز هزینه در مؤسسات تولیدی، لازم است ارتباط هر هزینه با مراکز هزینه تعیین گردد. به‌عبارت دیگر، باید مشخص شود که هر مرکز هزینه چه نقشی در به‌وجود آوردن یک هزینه داشته و چه سهمی از آن هزینه خواهد داشت. این عمل با انجام تسهیم اولیه، براساس مبناهای مناسب صورت می‌گیرد.

تسهیم هزینه‌های سربار

هزینه‌های سربار کارخانه (واحد تولیدی) ممکن است با تمام دوایر و یا فقط با دایرهٔ معیّنی از کارخانه ارتباط داشته باشد. با توجه به اینکه ساخت محصول در دوایر تولیدی صورت می‌گیرد، با انتقال هزینه‌های سربار به این دوایر، امکان محاسبهٔ بهای تمام شده محصول فراهم خواهد شد.

هزینه‌های سربار کارخانه به دو صورت، به دوایر تسهیم می‌گردد :

تسهیم مستقیم: هزینه‌هایی که منحصراً در یک دایره، اعم از تولیدی یا خدماتی به مصرف می‌رسند، باید مستقیماً به حساب

همان دایره منظور نمود. بعضی از این هزینه‌ها عبارتند از : هزینهٔ تعمیر ماشین آلات یک دایرهٔ تولیدی یا هزینهٔ حقوق و دستمزد کارکنان رستوران کارخانه که یک دایره خدماتی است.

تسهیم براساس مبنای مناسب: هزینه‌هایی که در دوایر مختلف کارخانه اعم از تولیدی و خدماتی به مصرف می‌رسند، باید براساس مبناهای مناسب بین دوایر استفاده کننده تسهیم شوند. این قبیل هزینه‌ها را اصطلاحاً هزینه‌های عمومی کارخانه گویند. مانند : هزینهٔ حرارت مرکزی، برق مصرفی، عوارض نوسازی کارخانه و...

مبانی تسهیم هزینه‌های سربار: قبل از تسهیم هزینه‌ها براساس مبنای مناسب به دوایری که در به‌وجود آوردن آن هزینه‌ها نقش داشته‌اند، شناخت مبانی تسهیم ضروری است.

انتخاب مبنای مناسب برای تسهیم هزینه‌های عمومی کارخانه، کار آسانی نیست و تا حدود زیادی به سیستم حسابداری بهای تمام شده و شرایط واحد تولیدی ارتباط دارد.

مبنای انتخاب شده برای تسهیم هریک از هزینه‌های سربار، باید حتی‌الامکان رابطهٔ منطقی با آن هزینه داشته باشد و برای هر هزینهٔ مبنایی انتخاب شود که در ارتباط مستقیم با آن هزینه بوده و حاکی از دلیل بوجود آوردن آن باشد.

مثال ۱: هزینهٔ استهلاک ساختمان کارخانه، برمبنای مساحت زیر بنا به دوایر مختلف تسهیم می‌گردد. این هزینه با مساحت زیربنای دوایر رابطهٔ مستقیم دارد ؛ زیرا ساختمانهای وسیع‌تر، هزینهٔ استهلاک بیشتری خواهند داشت.

مثال ۲: هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی (سهم کارفرما)، برمبنای دستمزد مستقیم کارکنان، به دوایر مختلف تسهیم می‌گردد. دلیل به‌وجودآمدن این هزینه، حقوق و دستمزد کارکنان است ؛ زیرا براساس ۲۰٪ حقوق و دستمزد محاسبه شده است.

بعضی از هزینه‌های سربار را می‌توان براساس مبناهای مختلف به دوایر تسهیم نمود. در این صورت، باید مناسبترین مبنا به‌آن هزینه که در دسترس می‌باشد انتخاب گردد. مانند هزینهٔ برق مصرفی که مبنای تسهیم آن به‌ترتیب، کنتور، تعداد شعله و مساحت زیربنا می‌باشد.

همچنین، ممکن است چند هزینه دارای یک مبنا باشد. مانند : هزینهٔ اجاره، استهلاک و تعمیر ساختمان که مبنای تسهیم آنها مساحت زیربنا می‌باشد.

مبنای تسهیم برخی از هزینه‌های سربار در جدول ۲ــ۵ ارائه گردیده است.

جدول ۲ــ۵

شماره	عنوان هزینه	مبنای تسهیم
۱	هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی کارگران	دستمزد مستقیم
۲	هزینهٔ بیمهٔ حوادث ناشی از کار	تعداد کارگران
۳	هزینهٔ بیمه ساختمان، تأسیسات و ماشین‌آلات	ارزش ساختمان، تأسیسات و ماشین‌آلات
۴	هزینهٔ استهلاک ساختمان	مساحت زیربنا ــ ارزش ساختمان
۵	هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	ساعت‌کارماشین ــ تعداد تولید ــ ارزش ماشین‌آلات
۶	هزینهٔ سوخت و روشنایی	برآوردهای فنی ــ مساحت زیربنا
۷	هزینهٔ اجاره ساختمان	مساحت زیربنا
۸	هزینهٔ برق صنعتی	ساعت کار ماشین
۹	هزینه‌های رفاهی کارگران	تعداد کارگران
۱۰	هزینهٔ آب بها	کنتور ــ برآوردهای فنی
۱۱	هزینهٔ حرارت مرکزی	برآوردهای فنی ــ مساحت زیربنا
۱۲	هزینهٔ حمل به داخل	مواد مصرفی(مقدار/ ارزش)
۱۳	هزینهٔ سرپرستی	تعداد کارکنان
۱۴	هزینهٔ تلفن و تلگراف	تعداد کارکنان ــ تعداد مکالمات
۱۵	هزینهٔ تعمیرات ساختمان	مساحت زیربنا ــ ارزش ساختمان
۱۶	هزینهٔ تعمیرات ماشین‌آلات	ساعت‌کارماشین ــ تعداد تولید ــ ارزش ماشین‌آلات

تسهیم اولیه

پس از شناسایی هزینه‌های عمومی و تفکیک مراکز هزینه، اولین قدم در تسهیم هزینه‌های سربار عمومی، سرشکن کردن هر هزینه به مراکز هزینه، با استفاده از مبنای تسهیم می‌باشد. این عمل را تسهیم اولیه گویند. به بیان دیگر، تسهیم اولیه عبارت است از سرشکن کردن هزینه‌های غیرمستقیم عمومی به دوایر تولیدی و واحدهای خدماتی براساس مبناهای مناسب.

برای تسهیم اولیه، معمولاً از جدولی که دارای سه ستون اصلی : عنوان هزینه، مبلغ هزینه و مبنای تسهیم است، استفاده می‌گردد. این جدول، برای هر دایرهٔ تولیدی یا خدماتی ستونی جداگانه خواهد داشت (جدول ۳ــ۵). جمع هریک از این ستونها، حاکی از سهم هر دایرهٔ تولیدی یا خدماتی از هزینه‌های عمومی خواهد بود.

۳ــ۵ــ جدول تسهیم اولیه

عنوان هزینه	مبلغ هزینه	مبنای تسهیم	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی			جمع
			الف	ب	۱	۲	۳	
جمع								

مثال: شرکت تولیدی خاور، یک نوع کولر را در دایرهٔ تولیدی اول و یک نوع بخاری را در دایره تولیدی دوم می‌سازد. سه دایرهٔ خدماتی حسابداری، تعمیرات و انبار به دوایر تولیدی سرویس می‌دهند. هزینه‌های غیرمستقیم کارخانه که در ابتدای سال جاری پیش‌بینی شده، چنین است :

۱ــ هزینهٔ حرارت مرکزی	۱۲۰,۰۰۰ ریال
۲ــ هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی	۸۰۰,۰۰۰ ریال
۳ــ هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات کارخانه	۳۰۰,۰۰۰ ریال
۴ــ هزینهٔ رفاهی کارگران	۲۴۰,۰۰۰ ریال
۵ــ هزینه‌های اداری و تشکیلاتی	۲۷۰,۰۰۰ ریال
جمع	۱,۷۳۰,۰۰۰

بعضی از اطلاعات دوایر تولیدی و خدماتی به‌صورت زیر می‌باشد :

شرح	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		
	تولید کولر	تولید بخاری	حسابداری	تعمیرات	انبار
تعداد کارکنان	۲۶	۳۸	۴	۵	۷
ساعات کار ماشین	۹,۰۰۰	۶۰۰۰	ـ	ـ	ـ
دستمزد ــ ریال	۱,۳۰۰,۰۰۰	۱,۸۳۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۲۵۰,۰۰۰	۳۲۰,۰۰۰
ساعات کار مستقیم	۵,۰۰۰	۶,۴۰۰	۱,۰۰۰	۱,۲۰۰	۱,۴۰۰
مساحت زیربنا ــ متر مربع	۳۵۰	۴۵۰	۲۰	۸۰	۱۰۰

تسهیم اولیهٔ هزینه‌های غیر مستقیم پیش‌بینی شده در ابتدای دورهٔ مالی به دوایر تولیدی و خدماتی، در جدول تسهیم اولیه (جدول ۴ــ۵) نشان داده شده است.

۴ــ۵ ــ جدول تسهیم اولیه

عنوان هزینه	مبنای تسهیم	مبلغ هزینه	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		
			تولید کولر	تولید بخاری	حسابداری	تعمیرات	انبار
حرارت مرکزی	مساحت	۱۲۰,۰۰۰	۴۲,۰۰۰	۵۴,۰۰۰	۲,۴۰۰	۹,۶۰۰	۱۲,۰۰۰
بیمه‌های اجتماعی	دستمزد مستقیم	۸۰۰,۰۰۰	۲۶۰,۰۰۰	۳۶۶,۰۰۰	۶۰,۰۰۰	۵۰,۰۰۰	۶۴,۰۰۰
استهلاک ماشین‌آلات	ساعات کار ماشین	۳۰۰,۰۰۰	۱۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	ــ	ــ	ــ
رفاهی کارکنان	تعداد کارکنان	۲۴۰,۰۰۰	۷۸,۰۰۰	۱۱۴,۰۰۰	۱۲,۰۰۰	۱۵,۰۰۰	۲۱,۰۰۰
اداری و تشکیلاتی	ساعات کار مستقیم	۲۷۰,۰۰۰	۹۰,۰۰۰	۱۱۵,۲۰۰	۱۸,۰۰۰	۲۱,۶۰۰	۲۵,۲۰۰
جمع		۱,۷۳۰,۰۰۰	۶۵۰,۰۰۰	۷۶۹,۲۰۰	۹۲,۴۰۰	۹۶,۲۰۰	۱۲۲,۲۰۰

نحوهٔ محاسبهٔ سهم هزینه‌های دایرهٔ تولید کولر، چنین است :

جمع مساحت زیربنای دوایر $۳۵۰+۴۵۰+۲۰+۸۰+۱۰۰=۱۰۰۰$

سهم دایرهٔ تولید کولر از مبلغ هزینهٔ حرارت مرکزی $\frac{۱۲۰,۰۰۰\times ۳۵۰}{۱,۰۰۰}=۴۲,۰۰۰$

جمع دستمزد مستقیم

$۱,۳۰۰,۰۰۰+۱,۸۳۰,۰۰۰+۳۰۰,۰۰۰+۲۵۰,۰۰۰+۳۲۰,۰۰۰=۴,۰۰۰,۰۰۰$

سهم دایرهٔ تولید کولر از مبلغ هزینه بیمه‌های اجتماعی

$\frac{۸۰۰,۰۰۰\times ۱,۳۰۰,۰۰۰}{۴,۰۰۰,۰۰۰}=۲۶۰,۰۰۰$

جمع ساعات کار ماشین آلات دوایر $۹,۰۰۰+۶,۰۰۰=۱۵,۰۰۰$

سهم دایرهٔ تولید کولر از مبلغ هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات

$\frac{۳۰۰,۰۰۰\times ۹,۰۰۰}{۱۵,۰۰۰}=۱۸۰,۰۰۰$

جمع تعداد کارکنان $۲۶+۳۸+۴+۵+۷=۸۰$

سهم دایرهٔ تولید کولر از مبلغ هزینه‌های رفاهی

$\frac{۲۴۰,۰۰۰\times ۲۶}{۸۰}=۷۸,۰۰۰$

جمع ساعات کار مستقیم دوایر

$۵,۰۰۰+۶,۴۰۰+۱,۰۰۰+۱,۲۰۰+۱,۴۰۰=۱۵,۰۰۰$

سهم دایره تولید کولر از مبلغ هزینه‌های اداری و تشکیلاتی

$\frac{۲۷۰,۰۰۰\times ۵,۰۰۰}{۱۵,۰۰۰}=۹۰,۰۰۰$

تسهیم ثانویه

قبلاً اشاره شد که قسمتهای مختلف یک کارخانه، به دوایر تولیدی و خدماتی تقسیم می‌شوند. دوایر خدماتی، به‌منظور تسهیل در امر تولید و کمک به آن ایجاد شده‌اند و هزینه‌های این دوایر باید براساس معیارهای سنجیده و قابل قبول، بین دوایر تولیدی سرشکن گردد. این عمل را **تسهیم ثانویه** گویند. به‌عبارت دیگر، تسهیم ثانویه سرشکن کردن هزینه‌های دوایر خدماتی به دوایر تولیدی براساس مبنایی مناسب می‌باشد. این عمل، برای محاسبهٔ بهای تمام شدهٔ محصولات ضروریست.

معمولاً در مؤسسات، دوایر خدماتی علاوه‌بر ارائه خدمت به دوایر تولیدی، با یکدیگر نیز تبادل خدمت می‌نمایند.

برای انجام تسهیم ثانویه، ابتدا باید رابطهٔ هر دایرهٔ خدماتی با سایر دوایر مشخص گردد و حتی‌الامکان مبنایی انتخاب شود که نشان دهندهٔ این ارتباط باشد.

دلیل انجام تسهیم ثانویه، انتقال هزینه‌های دوایر خدماتی به واحدهای تولیدی به تناسب استفاده از سرویس آنها می‌باشد. زیرا دوایر خدماتی به‌علت عدم تولید محصول، امکان بازیافت هزینه‌های خود را نخواهند داشت.

به‌عنوان مثال، می‌توان از دو دایرهٔ خدماتی رستوران و حسابداری نام برد که به یکدیگر خدمات متقابل ارائه می‌دهند. دایرهٔ حسابداری کلیه اسناد مربوط به خریدهای رستوران را جمع‌آوری می‌کند و بهای تمام شدهٔ خدمات انجام شده توسط دایرهٔ رستوران را محاسبه می‌نماید. دایرهٔ رستوران نیز غذای کارکنان دایرهٔ حسابداری را تأمین می‌نماید.

برای تسهیم ثانویه، می‌توان از جدولی استفاده کرد که دارای یک ستون شرح باشد. در این جدول نیز مانند جدول تسهیم اولیه، برای هر دایرهٔ خدماتی یا تولیدی ستونی درنظر گرفته می‌شود (جدول ۵ــ۵).

۵ــ۵ ــ جدول تسهیم ثانویّه

شرح	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		
	الف	ب	۱	۲	۳
از تسهیم اوّلیه هزینه‌ها	×××	×××	××	××	××
تسهیم هزینهٔ دایرهٔ خدماتی ۱	×	×	(××)	×	×
				××	
تسهیم هزینهٔ دایرهٔ خدماتی ۲	×	×		(××)	×
					××
تسهیم هزینهٔ دایرهٔ خدماتی ۳	×	×			(××)
جمع	×××	×××			

در اولین سطر این جدول، نتایج به‌دست آمده از تسهیم اولیه درج می‌گردد. سپس عمل تسهیم ثانویه با استفاده از یک روش متداول و براساس مبنایی مناسب، انجام می‌پذیرد.

در آخرین سطر جدول تسهیم ثانویه، جمع ستونی هر دایرهٔ تولیدی بدست می‌آید که نشاندهندهٔ هزینه‌های عمومی (سربار) آن دایرهٔ تولیدی خواهد بود.

تذکر: جمع نتایج حاصل از جدول تسهیم ثانویه، همواره با جمع هزینه‌ها از تسهیم اولیه مساوی خواهد بود.

روشهای تسهیم ثانویه، عبارتند از : روش مستقیم، روش یکطرفه و روش دو طرفه.

تسهیم ثانویه به روش مستقیم: در این روش، از خدمات متقابل دوایر خدماتی به یکدیگر صرف نظر می‌شود و سهم هزینهٔ هر دایرهٔ خدماتی از تسهیم اولیه، مستقیماً به دوایر تولیدی سرشکن می‌گردد. به‌همین دلیل نتایج حاصل از این روش، چندان مطلوب

و دقیق نیست.

تسهیم ثانویه به روش یکطرفه: در این روش، از خدمات برخی دوایر سرویس دهنده به دوایر خدماتی دیگر، به‌علت ناچیز بودن آن، صرف‌نظر می‌شود و هزینهٔ هر دایرهٔ خدماتی به‌صورت یکطرفه به دوایر تولیدی و سایر دوایر خدماتی سرشکن می‌گردد.

تسهیم ثانویه به روش دو طرفه: در این روش، خدمات متقابل دوایر خدماتی به یکدیگر به‌طور دقیق درنظر گرفته می‌شود و هزینهٔ هر دایرهٔ خدماتی به دوایر تولیدی و دوایر خدماتی استفاده کننده، سرشکن می‌گردد. به‌همین دلیل، استفاده از این روش، صرف‌نظر از نتایج دقیقی که به‌دست می‌دهد، مستلزم محاسبات پیچیده و طولانی خواهد بود.

با مقایسهٔ سه روش یاد شده می‌توان گفت، روش یکطرفه دارای محاسباتی کوتاهتر از روش دو طرفه است و به نتایج دقیق‌تر از روش مستقیم منجر می‌شود. از این رو، بسیاری از حسابداران واحدهای تولیدی، برای تسهیم ثانویه، روش یکطرفه را ترجیح می‌دهند که به توضیح آن می‌پردازیم.

تسهیم ثانویه به روش یکطرفه: این روش، در شرایطی به‌کار گرفته می‌شود که بعضی از دوایر خدماتی، به‌صورت یکطرفه به دیگر دوایر خدماتی سرویس می‌دهند ولی از آنها سرویس نمی‌گیرند، البته کمتر دایره‌ای ممکن است یافت شود که از سرویس متقابل سایر دوایر بی‌نیاز باشد، ولی سرویس متقابل دریافتی یک دایرهٔ خدماتی از دایرهٔ خدماتی دیگر ممکن است آن‌قدر ناچیز باشد که بتوان از آن صرف‌نظر نمود.

برای سهولت بیان مطلب، به دایرهٔ خدماتی که از سرویس سایر دوایر بی‌نیاز است، دایرهٔ خدماتی مستقل می‌گوییم.

از آن‌جا که دایرهٔ خدماتی مستقل، از سرویس سایر دوایر خدماتی استفاده نمی‌کند، ابتدا باید هزینهٔ این دایره براساس مبنایی مناسب به دوایر سرویس گیرنده سرشکن گردد تا هزینهٔ قابل تسهیم دوایر خدماتی دیگر مشخص شود. به‌عبارت دیگر، در روش فوق حق تقدم تسهیم با دایرهٔ خدماتی مستقل می‌باشد. به‌همین ترتیب، باید عمل تسهیم را برای سایر دوایر خدماتی ادامه داد تا هزینه به دوایر تولیدی سرشکن گردد.

اگر دایرهٔ خدماتی مستقل، مشخص نباشد، دایره‌ای که از تسهیم اولیه سهم بیشتری دارد، به‌عنوان دایرهٔ خدماتی مستقل فرض می‌شود. زیرا هر اندازه ارائه سرویس توسط یک دایره بیشتر باشد، هزینهٔ سرویس دهنده افزایش می‌یابد.

مثال: با استفاده از نتایج به‌دست آمده از جدول تسهیم اولیه (مثال صفحه ۱۰۵) تسهیم ثانویه هزینه‌های دوایر خدماتی حسابداری، تعمیرات و انبار به دوایر تولیدی به روش یکطرفه با توجه به یادآوریهای زیر در جدول تسهیم ثانویه (جدول ۶ــ۵) نشان داده شده است :

تذکر:

۱ــ مبنای تسهیم برای دایرهٔ خدماتی حسابداری، ساعات کار مستقیم و برای دایرهٔ خدماتی تعمیرات، ساعات کار ماشین‌آلات می‌باشد.

۲ــ هزینه‌های دایرهٔ خدماتی انبار با درصدهای زیر تسهیم می‌گردد : ۱۰٪ به دایرهٔ تعمیرات ۴۰٪ به دایرهٔ تولید کولر و ۵۰٪ به دایرهٔ تولید بخاری

۳ــ دایرهٔ حسابداری به دوایر انبار و تعمیرات سرویس می‌دهد ولی از آنها سرویس نمی‌گیرد.

۴ــ دایرهٔ انبار به دایرهٔ تعمیرات سرویس می‌دهد ولی از آن دایره سرویس نمی‌گیرد.

نحوه محاسبهٔ سهم هزینه‌های دایرهٔ تولید کولر از دوایر دیگر :

جمع ساعات کار مستقیم دوایر $1,400+1,200+5,000+6,400=14,000$

۶ــ۵ ــ جدول تسهیم ثانویه

شرح			دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		
			تولید کولر	تولید بخاری	حسابداری	تعمیرات	انبار
هزینه پس از تسهیم اوّلیه			۶۵۰,۰۰۰	۷۶۹,۲۰۰	۹۲,۴۰۰	۹۶,۲۰۰	۱۲۲,۲۰۰
تسهیم ثانویه هزینهٔ دایره حسابداری :							
دوایر	ساعات کار مستقیم	مبلغ					
تعمیرات	۱,۲۰۰	۷,۹۲۰				۷,۹۲۰	
انبار	۱,۴۰۰	۹,۲۴۰					۹,۲۴۰
تولید کولر	۵,۰۰۰	۳۳,۰۰۰	۳۳,۰۰۰				
تولید بخاری	۶,۴۰۰	۴۲,۲۴۰		۴۲,۲۴۰			
	۱۴,۰۰۰	۹۲,۴۰۰			(۹۲,۴۰۰)		
							۱۳۱,۴۴۰
تسهیم ثانویه هزینهٔ دایره انبار :							
دوایر	نرخ	مبلغ					
تعمیرات	٪۱۰	۱۳,۱۴۴				۱۳,۱۴۴	
تولید کولر	٪۴۰	۵۲,۵۷۶	۵۲,۵۷۶				
تولید بخاری	٪۵۰	۶۵,۷۲۰		۶۵,۷۲۰			
	٪۱۰۰	۱۳۱,۴۴۰					(۱۳۱,۴۴۰)
تسهیم ثانویه هزینه دایرهٔ تعمیرات :						۱۱۷,۲۶۴	
دوایر	ساعات کار ماشین	مبلغ					
تولید کولر	۹,۰۰۰	۷۰,۳۵۸	۷۰,۳۵۸				
تولید بخاری	۶,۰۰۰	۴۶,۹۰۶		۴۶,۹۰۶			
	۱۵,۰۰۰	۱۱۷,۲۶۴				(۱۱۷,۲۴۶)	
			۸۰۵,۹۳۴	۹۲۴,۰۶۶			

سهم دایرهٔ تولید کولر از هزینهٔ دایرهٔ حسابداری

$$\frac{۹۲,۴۰۰ \times ۵,۰۰۰}{۱۴,۰۰۰} = ۳۳,۰۰۰$$

جمع نرخ دوایر

$$٪۱۰ + ٪۴۰ + ٪۵۰ = ٪۱۰۰$$

سهم دایرهٔ تولید کولر از هزینهٔ دایرهٔ انبار

$$\frac{۱۳۱,۴۴۰ \times ۴۰}{۱۰۰} = ۵۲,۵۷۶$$

جمع ساعات کار ماشین‌آلات

$$۹۰۰۰ + ۶۰۰۰ = ۱۵۰۰۰$$

سهم دایرهٔ تولید کولر از هزینهٔ دایرهٔ تعمیرات

$$\frac{۱۱۷,۲۶۴ \times ۹,۰۰۰}{۱۵,۰۰۰} = ۷۰,۳۵۸$$

اهداف برآورد هزینه‌های سربار

در مؤسساتی که هزینه‌های سربار را برآورد می‌نمایند، تسهیم اولیه و ثانویهٔ این هزینه‌ها، در ابتدای دورهٔ مالی انجام می‌گیرد. در این صورت، نتایج به‌دست آمده از تسهیم ثانویه، نشان دهندهٔ سهم سربار پیش‌بینی شدهٔ هریک از دوایر تولیدی خواهد بود که برای

رسیدن به هدفهای زیر صورت می‌گیرد :

محاسبهٔ نرخ جذب سربار هر دایرهٔ تولیدی

محاسبهٔ سربار جذب شده هر دایرهٔ تولیدی

مقایسهٔ سربار جذب شده و سربار واقعی

محاسبهٔ اضافه یا کسر جذب سربار

در پایان دورهٔ مالی، عمل تسهیم (اولیه و ثانویه) برای هزینه‌های واقعی سربار انجام می‌شود. در این صورت، نتایج حاصل از تسهیم ثانویه نشان دهنده سهم سربار واقعی هریک از دوایر تولیدی خواهد بود که این نتایج، ضمن ثبت در دفتر روزنامه، با سربار ساخت جذب شده توسط هریک از دوایر تولیدی، مقایسه می‌گردد.

اختلاف سربار جذب شده و سربار واقعی هر دایرهٔ تولیدی، عبارت از کسر یا اضافه جذب سربار توسط آن دایره خواهد بود.

ضمناً باید توجه داشت، در مؤسساتی که هزینه‌های سربار را پیش‌بینی نمی‌کنند، در پایان دورهٔ مالی، عمل تسهیم (اولیه و ثانویه) برای سرشکن کردن هزینه‌های واقعی سربار بر محصولات ساخته شده در هر دایرهٔ تولیدی صورت می‌گیرد.

جذب سربار

برای محاسبهٔ بهای تمام شده محصولات، ابتدا باید بهای تمام شدهٔ عوامل تشکیل دهندهٔ آن، یعنی مواد اولیه، دستمزد مستقیم و سربار ساخت، محاسبه گردد.

مبلغ واقعی مواد اولیهٔ مصرف شده و دستمزد مستقیم ساخت محصول با استفاده از حواله‌های انبار، لیست حقوق و دستمزد و سایر اسناد و مدارک، محاسبه و به حساب کالای در جریان ساخت، منظور می‌شود. ولی مبلغ واقعی بسیاری از هزینه‌های سربار تا پایان دورهٔ مالی مشخص نیست. بنابراین، به‌منظور افزودن هزینه‌های سربار به بهای اولیه محصولات ساخته شده، ناگزیر باید هزینه‌های سربار، در ابتدای هر دورهٔ مالی برای همان دوره، پیش‌بینی شود و به‌منظور محاسبهٔ سربار محصولاتی که طی دورهٔ مالی ساخته می‌شوند، با استفاده از مبنایی مناسب، نرخی بدست آید. این نرخ را **نرخ جذب سربار یا نرخ از پیش تعیین شدهٔ سربار** گویند. با استفاده از این نرخ، سربار محصولات ساخته شدهٔ طی دورهٔ محاسبه و به حساب کالای در جریان ساخت، منظور می‌گردد.

بنابراین، جذب سربار عبارت از تخصیص سربار برآورد شده با بکارگیری نرخ از پیش تعیین شده به محصولات یا سفارشاتی است که طی دورهٔ مالی ساخته می‌شوند.

در ابتدای هر دورهٔ مالی، با استفاده از هزینه‌های برآورد شدهٔ هر دایره تولیدی و یا سطح تولید پیش‌بینی شده و نتایج بدست‌آمده از تسهیم ثانویه هزینه‌های برآورد شده، نرخ جذب سربار برای هر دایرهٔ تولیدی به‌طور جداگانه محاسبه می‌گردد. نرخ جذب سربار، با برآورد هزینه‌ها ارتباط مستقیم خواهد داشت. بنابراین، دقت در برآورد هزینه‌ها موجب می‌شود که نرخ جذب سربار دقیق‌تر و قابل اعتمادتر محاسبه گردد.

نرخ جذب سربار را می‌توان براساس مبناهای مختلفی محاسبه کرد که یکی از مناسب‌ترین آنها ساعت کار مستقیم است.[1] استفاده از ساعت کار مستقیم به‌عنوان مبنای محاسبهٔ نرخ جذب سربار، بیشتر به این علت است که معمولاً سربار ساخت برای هر دایره، سفارش، محصول و یا هر مرکز هزینه با ساعت کار انجام شده ارتباط مستقیم خواهد داشت. به این ترتیب، هرچه ساعت کار انجام شده بیشتر باشد، انتظار می‌رود که هزینه سربار نیز افزایش یابد.

۱ــ نرخ جذب سربار را می‌توان علاوه بر ساعات کار مستقیم بر مبنای مواد مستقیم مصرفی یا آحاد تولید نیز محاسبه کرد.

محاسبهٔ نرخ جذب سربار بر مبنای ساعت کار مستقیم

این روش تا حدود زیادی بی‌نقص است و در اکثر موارد برای محاسبه نرخ جذب سربار، عملی و قابل اعتماد می‌باشد.

برای محاسبهٔ نرخ جذب سربار به روش فوق، ابتدا باید ساعت کار مستقیم هر دایرهٔ تولیدی با توجه به برنامهٔ از پیش تعیین شدهٔ تولید (مقدار تولید مورد انتظار) و استانداردهای تولید برآورد شود. سپس نتایج حاصل از تسهیم ثانویه (سربار ساخت برآورد شده) هر دایرهٔ تولیدی بر ساعت کار مستقیم برآورد شدهٔ آن دایره تقسیم گردد. به این ترتیب، برای هریک از دوایر تولیدی، نرخ جذب سربار جداگانه‌ای محاسبه خواهد شد. این نرخ از ابتدا تا پایان دورهٔ مالی، ملاک محاسبهٔ سربار محصولاتی است که در آن دایرهٔ تولیدی ساخته می‌شوند. نرخ جذب سربار، براساس ساعت کار مستقیم از رابطهٔ زیر محاسبه می‌گردد :

$$\text{نرخ جذب سربار} = \frac{\text{سربار ساخت برآورد شده}}{\text{ساعت کار مستقیم برآورد شده}}$$

تذکر: در مؤسساتی که تمام یا قسمتی از محصول به‌وسیلهٔ ماشین ساخته می‌شود، برای کار انجام شده به‌وسیلهٔ ماشین، یک نرخ جذب سربار جداگانه براساس ساعت کار ماشین محاسبه می‌گردد.

مثال: با توجه به اطلاعات مثال صفحه ۱۰۵ و نتایج به‌دست آمده از جدول تسهیم ثانویه صفحه ۱۰۹ نرخ جذب سربار هر دایرهٔ تولیدی، عبارت است از :

نرخ ساعتی جذب سربار دایرهٔ تولید کولر $\frac{۸۰۵,۹۳۴}{۵,۰۰۰} = ۱۶۱/۱۸۶۸$

نرخ ساعتی جذب سربار دایرهٔ تولید بخاری $\frac{۹۲۴,۰۶۶}{۶,۴۰۰} = ۱۴۴/۳۸۵۳$

حساب کنترل سربار ساخت

برای گردآوری هزینه‌های سربار، حسابی تحت عنوان حساب کنترل سربار ساخت در دفتر کل، درنظر گرفته می‌شود.

هدف از افتتاح این حساب، ثبت هزینه‌های واقعی و هزینه‌های جذب شدهٔ سربار می‌باشد. به این ترتیب که هزینه‌های واقعی سربار در بدهکار حساب کنترل سربارِ ساخت و هزینه‌های جذب شدهٔ سربار در بستانکار حساب کنترل سربار ثبت می‌گردد.

حساب کنترل سربار ساخت

هزینه‌های واقعی سربار	سربار ساخت جذب شده

در پایان دورهٔ مالی، ماندهٔ حساب کنترل سربار ساخت نشاندهندهٔ کسر یا اضافهٔ جذب سربار خواهد بود.

سربار ساخت جذب شده

پس از تعیین نرخ سربار که در ابتدای دورهٔ مالی، محاسبه می‌گردد. برای تخصیص هزینه‌های سربار کارخانه به محصولات تولید شده در طول دورهٔ مالی، از این نرخ استفاده می‌شود.

به این ترتیب، اگر برای محاسبهٔ نرخ جذب سربار از سرعت کار مستقیم استفاده شده باشد، سربار جذب شدهٔ کارخانه براساس ساعت کار مستقیم واقعی و نرخ جذب سربار محاسبه خواهد شد. سربار ساخت جذب شده از رابطهٔ زیر بدست می‌آید.

نرخ جذب سربار × ساعت کار مستقیم واقعی = سربار جذب شده

نحوهٔ ثبت سربار ساخت جذب شده در دفتر روزنامه، به این صورت است که پس از محاسبهٔ سربار ساخت جذب شده، معادل مبلغ بدست آمده، حساب کالای در جریان ساخت، بدهکار و حساب کنترل سربار ساخت، بستانکار می‌گردد.

حساب کالای در جریان ساخت	×××	
حساب کنترل سربار ساخت		×××
ثبت سربار ساخت جذب شده		

مثال: با توجّه به نرخ جذب سربار محاسبه شده در صفحه ۱۱۱، چنانچه کار انجام شده (واقعی) در دایرهٔ تولید کولر، ۵،۵۰۰ ساعت و در دایرهٔ تولید بخاری، ۶،۲۰۰ ساعت باشد، سربار جذب شدهٔ هر دایره به این طریق محاسبه و ثبت می‌گردد.

سربار جذب شدهٔ دایرهٔ تولید کولر ۵,۵۰۰×۱۶۱/۱۸۶۸ = ۸۸۶,۵۲۷

سربار جذب شدهٔ دایرهٔ تولید بخاری ۶,۲۰۰×۱۴۴/۳۸۵۳ = ۸۹۵,۱۸۹

حساب کالای در جریان ساخت (تولید کولر)	۸۸۶,۵۲۷	
حساب کنترل سربار ساخت (تولید کولر)		۸۸۶,۵۲۷
ثبت سربار جذب شده دایرهٔ تولید کولر		
حساب کالای در جریان ساخت (تولید بخاری)	۸۹۵,۱۸۹	
حساب کنترل سربار ساخت (تولید بخاری)		۸۹۵,۱۸۹
ثبت سربار جذب شدهٔ دایرهٔ تولید بخاری		

ثبت هزینه‌های واقعی سربار

در طول دورهٔ مالی، زمانی که هزینه‌های واقعی سربار، بتدریج تحقّق می‌یابد، به حساب کنترل سربار ساخت، بدهکار شده، جزئیّات آن به حسابهای دفتر معین هزینه انتقال می‌یابد. ثبت سند روزنامهٔ هزینه‌های واقعی سربار، به این صورت می‌باشد :

	معین	کل بد	کل بس
حساب کنترل سربار ساخت		×××××	
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	××		
هزینهٔ بیمه	×		
هزینهٔ اجاره	××		
هزینهٔ سوخت و روشنایی	×		
پیش پرداختها			××
حسابهای پرداختنی			××
استهلاک انباشته			××
ثبت هزینه‌های واقعی سربار			

مثال: هزینه‌های غیر مستقیم واقعی انجام شده در شرکت تولیدی خاور (مثال صفحه ۱۰۵ و ۱۰۶) در پایان دورهٔ مالی، جمعاً مبلغ ۱،۷۸۳،۰۰۰ ریال می‌باشد.

فرض کنید سهم هریک از دوایر تولیدی از هزینه‌های واقعی، پس از تسهیم اوّلیه و ثانویّه، مطابق جدول ۷ــ۵ باشد.

جدول ۷ــ۵

عنوان هزینه	مبلغ هزینه	دایره تولید کولر	دایره تولید بخاری
حرارت مرکزی	۱۰۸،۰۰۰	۴۷،۲۵۰	۶۰،۷۵۰
بیمه‌های اجتماعی	۸۸۰،۰۰۰	۳۶۵،۵۰۰	۵۱۴،۵۰۰
استهلاک ماشین‌آلات	۳۰۰،۰۰۰	۱۸۰،۰۰۰	۱۲۰،۰۰۰
رفاهی کارگران	۲۵۲،۰۰۰	۱۰۲،۳۷۵	۱۴۹،۶۲۵
اداری و تشکیلاتی	۲۴۳،۰۰۰	۱۰۶،۵۸۰	۱۳۶،۴۲۰
جمع	۱،۷۸۳،۰۰۰	۸۰۱،۷۰۵	۹۸۱،۲۹۵

نحوهٔ ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی هر دایرهٔ تولیدی، در دفتر روزنامه، به این طریق است :

شرح	معین	کل (بد)	کل (بس)
کنترل سربار ساخت (کولر)		۸۰۱،۷۰۵	
هزینهٔ حرارت مرکزی	۴۷،۲۵۰		
هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی	۳۶۵،۵۰۰		
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	۱۸۰،۰۰۰		
هزینه‌های رفاهی کارکنان	۱۰۲،۳۷۵		
هزینه‌های اداری و تشکیلاتی	۱۰۶،۵۸۰		
استهلاک انباشته ماشین آلات			۱۸۰،۰۰۰
موجودی نقد			۶۲۱،۷۰۵
ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی دایرهٔ تولید کولر			

شرح	معین	کل (بد)	کل (بس)
کنترل سربار ساخت (بخاری)		۹۸۱،۲۹۵	
هزینهٔ حرارت مرکزی	۶۰،۷۵۰		
هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی	۵۱۴،۵۰۰		
هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات	۱۲۰،۰۰۰		
هزینه‌های رفاهی کارکنان	۱۴۹،۶۲۵		
هزینه‌های اداری و تشکیلاتی	۱۳۶،۴۲۰		
استهلاک انباشته ماشین آلات			۱۲۰،۰۰۰
موجودی نقد			۸۶۱،۲۹۵
ثبت هزینه‌های غیرمستقیم واقعی دایرهٔ تولید بخاری			

تعیین کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه

در پایان دورهٔ مالی، هزینه‌های واقعی انجام شده در کارخانه باید به دوایر تولیدی و خدماتی تسهیم شود. سپس هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی سرشکن گردد. نتیجهٔ بدست آمده از این عمل، نشاندهندهٔ سربار واقعی هریک از ادارات تولیدی خواهد بود که در بدهکار حساب کنترل سربار ساخت آن دایره منظور شده است. از سوی دیگر، در طول دورهٔ مالی، سربار هر دایرهٔ تولیدی با نرخ از پیش تعیین شده، به محصولات سرشکن گردیده که در بستانکار حساب کنترل سربار ساخت آن دایره منظور شده است. (سربار جذب شده)

ماندهٔ حساب کنترل سربار ساخت هر دایرهٔ تولیدی، نشاندهندهٔ کسر یا اضافه جذب سربار همان دایره خواهد بود.

درصورتی که سربار واقعی هر دایرهٔ تولیدی بیشتر از سربار جذب شدهٔ آن دایره باشد، حساب کنترل سربار ساخت، دارای ماندهٔ بدهکار خواهد بود (کسر جذب سربار)، که با حساب کسر یا اضافه جذب سربار بسته می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
کسر یا اضافه جذب سربار	×××	
کنترل سربار ساخت		×××
ثبت کسر جذب سربار ساخت		

اگر سربار واقعی، کمتر از سربار جذب شده باشد، حساب کنترل سربار ساخت، دارای ماندهٔ بستانکار خواهد بود (اضافه جذب سربار) که با حساب کسر یا اضافه جذب سربار بسته می‌شود.

شرح	بدهکار	بستانکار
کنترل سربار ساخت	××	
کسر یا اضافه جذب سربار		××
ثبت اضافه جذب سربار ساخت		

کسر یا اضافه جذب سربار را می‌توان در پایان هر ماه یا پایان هر سه ماه، محاسبه نمود ولی محاسبه آن در پایان دورهٔ مالی متداولتر است.

کسر یا اضافه جذب سربار، از رابطهٔ زیر محاسبه می‌شود :

سربار جذب شده ـ سربار واقعی = کسر جذب سربار

سربار واقعی ـ سربار جذب شده = اضافه جذب سربار

حساب کسر یا اضافه جذب سربار، از جمله حسابهای موقّت است. بنابراین، باید در پایان دورهٔ مالی بسته شود. این امر، به دو روش صورت می‌گیرد :

الف ــ اگر ماندهٔ حساب کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه مبلغ جزیی باشد، با حساب قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته، بسته می‌شود.

چنانچه کسر جذب سربار وجود داشته باشد، ماندهٔ حساب کسر یا اضافه جذب سربار، بدهکار و در صورتی که اضافه جذب سربار موجود باشد ماندهٔ حساب کسر یا اضافه جذب سربار، بستانکار خواهد بود. ثبتهای بستن این حساب، در هریک از حالات یاد شده به این صورت است.

قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته	×××	
کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه		×××
بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار بابت کسر جذب		
کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه	××	
قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته		××
بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار بابت اضافه جذب		

پس از انتقال کسر یا اضافه جذب سربار کارخانه به حساب قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته، قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته که با سربار جذب شده محاسبه گردیده بود، به قیمت تمام شدهٔ واقعی تبدیل خواهد شد.

ب ــ اگر کسر یا اضافه جذب سربار ساخت، رقم عمده‌ای باشد، باید مبلغ مذکور، متناسب با موجود کالای در جریان ساخت، موجودی کالای ساخته شدهٔ پایان دوره و قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته، به حسابهای مذکور منتقل گردد. این طریقه در دوره‌های عالی حسابداری صنعتی بررسی خواهد شد.

مثال: با توجّه به اطلاعات شرکت تولیدی خاور (مثال صفحه ۱۰۵ و ۱۰۶)، و اطلاعات صفحه ۱۱۲ و ۱۱۳ مقایسهٔ سربار واقعی و سربار جذب شدهٔ هریک از دوایر تولیدی، همچنین نحوهٔ محاسبه و ثبت کسر یا اضافه جذب سربار، به این صورت می‌باشد :

اضافه جذب سربار دایرهٔ تولید کولر	۸۸۶,۵۲۷ − ۸۰۱,۷۰۵ = ۸۴,۸۲۲
کسر جذب سربار دایرهٔ تولید بخاری	۹۸۱,۲۹۵ − ۸۹۵,۱۸۹ = ۸۶,۱۰۶
کسر جذب سربار دوایر تولیدی	۸۶,۱۰۶ − ۸۴,۸۲۲ = ۱,۲۸۴

کنترل سربار ــ دایرهٔ تولید کولر	۸۴,۸۲۲	
کسر یا اضافه جذب سربار		۸۴,۸۲۲
بستن حساب کنترل سربار ساخت دایرهٔ تولید کولر		
کسر یا اضافه جذب سربار	۸۶,۱۰۶	
کنترل سربار ــ دایرهٔ تولید بخاری		۸۶,۱۰۶
بستن حساب کنترل سربار دایرهٔ تولید بخاری		
قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته	۱,۲۸۴	
کسر یا اضافه جذب سربار		۱,۲۸۴
بستن حساب کسر یا اضافه جذب سربار دوایر تولیدی		

درنتیجه، حسابهای دفتر کل به این صورت خواهد بود :

کنترل سربار ــ دایرهٔ تولید کولر

۸۰۱،۷۰۵	۸۸۶،۵۲۷
۸۴،۸۲۲	

کنترل سربار ــ دایرهٔ تولید بخاری

۹۸۱،۲۹۵	۸۹۵،۱۸۹
	۸۶،۱۰۶

کسر یا اضافه جذب سربار

۸۶،۱۰۶	۸۴،۸۲۲
	۱،۲۸۴

قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته

×××××	
۱،۲۸۴	

سؤالات، تستها و مسائل فصل پنجم

الف ــ به پرسشهای زیر پاسخ دهید.

۱ــ هزینه‌های سربار را تعریف کنید و سه نمونه از این هزینه‌ها را نام ببرید.

۲ــ سربار ثابت را تعریف کنید و اثر آن را بر بهای تمام شده یک واحد محصول توضیح دهید.

۳ــ سربار متغیّر، چگونه هزینه‌هایی است؟ با ذکر نمونه، تأثیر سربار متغیّر بر بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول را در سه سطر شرح دهید.

۴ــ چهار دایرهٔ تولیدی و چهار دایرهٔ خدماتی را در مؤسسات تولیدی نام ببرید.

۵ــ زمان انجام تسهیم اوّلیه و ثانویه را با ذکر دلیل شرح دهید.

۶ــ نحوهٔ برآورد و هدف از برآورد هزینه‌های سربار را توضیح دهید.

۷ــ از نتایج بدست آمده در تسهیم اوّلیه و تسهیم ثانویه، برای چه منظورهایی استفاده می‌شود؟

۸ــ مدّت انجام کار (زمان تولید) چه تأثیری بر هزینه‌های ثابت سربار خواهد داشت؟

۹ــ جذب سربار را شرح داده، سربار جذب شده را تعریف کنید.

۱۰ــ علل کسر یا اضافه جذب سربار چیست؟ سه نمونه از آنها را نام ببرید.

ب ــ در تستهای زیر، گزینهٔ صحیح را با علامت (×) مشخص نمایید.

۱ــ کدام گزینه جزءِ علل پیش‌بینی هزینه‌های سربار **نیست**؟

الف) ایجاد زمینهٔ مناسب برای مقایسه

ب) مشخّص نبودن مبلغ بعضی از هزینه‌های سربار

ج) شناسایی قبل از تحقّق هزینه

د) اختلاف بین مقدار تولید واقعی با تولید برنامه‌ریزی شده

۲ــ هزینهٔ حقوق سرپرستان کارخانه، در کدام طبقه‌بندی قرار می‌گیرد؟

الف) ثابت مستقیم　　　ب) متغیّر مستقیم

ج) ثابت غیرمستقیم　　　د) متغیّر غیرمستقیم

۳ــ هزینهٔ استهلاک ساختمان یک دایرهٔ تولیدی مشخّص، در کدام طبقه‌بندی قرار می‌گیرد؟

الف) ثابت مستقیم　　　ب) ثابت غیرمستقیم

ج) متغیّر مستقیم　　　د) متغیّر غیرمستقیم

۴ــ مبنای تسهیم کدام یک از هزینه‌های زیر، ساعت کار مستقیم است؟

الف) هزینه‌های اداری و تشکیلاتی　　　ب) هزینهٔ برق مصرفی

ج) هزینهٔ برق صنعتی　　　د) هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی

۵ــ تسهیم اوّلیه، عبارت است از سرشکن کردن هزینه‌های :

الف) مستقیم به دوایر تولیدی و خدماتی

ب) غیرمستقیم به دوایر تولیدی و خدماتی

ج) دوایر خدماتی به دوایر تولیدی

د) دوایر تولیدی به دوایر خدماتی

۶ــ تسهیم ثانویّه عبارت است از سرشکن کردن هزینه‌های :

الف) دوایر خدماتی بر محصولات ساخته شده

ب) دوایر تولیدی به دوایر خدماتی

ج) مستقیم دوایر خدماتی به دوایر تولیدی

د) دوایر خدماتی به دوایر تولیدی

۷ــ سومین مرحلهٔ تسهیم هزینه‌ها، عبارت است از :

الف) تسهیم هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی

ب) تسهیم هزینه دوایر تولیدی به دوایر خدماتی

ج) سرشکن کردن هزینهٔ دوایر خدماتی به محصولات ساخته شده در دوایر تولیدی

د) سرشکن کردن هزینهٔ دوایر تولیدی به محصولات تولید شده در آن دایره

۸ــ نزدیکترین مبنای تسهیم هزینه‌های برق مصرفی، برق صنعتی، حرارت مرکزی و رفاهی کارکنان، به‌ترتیب درج هزینه‌ها، کدام است؟

الف) کنتور، ساعت کار مستقیم، برآوردهای فنّی، دستمزد مستقیم

ب) کنتور، ساعت کار ماشین، مساحت زیربنا، تعداد کارکنان

ج) تعداد شعله، تعداد ماشینها، مساحت زیربنا، تعداد کارکنان

د) مساحت زیربنا، ساعت کار ماشین، تعداد تولید، ساعت کار مستقیم

۹ــ نزدیکترین مبنای تسهیم هزینهٔ استهلاک ماشین آلات کدام است؟

الف) ساعت کار ماشین　　　ب) تعداد ماشینها

ج) تعداد تولید　　　د) سطح اشغالی هر ماشین

۱۰ــ نزدیکترین مبنا برای تسهیم هزینه‌های استهلاک ساختمان، بیمهٔ حوادث، بیمه‌های اجتماعی، اداری و تشکیلاتی، به‌ترتیب درج هزینه‌ها، کدام است؟

الف) ارزش ساختمان، دستمزد مستقیم، تعداد کارکنان، ساعت کار مستقیم

ب) ارزش ساختمان، تعداد کارکنان، ساعت کار مستقیم، دستمزد مستقیم

ج) ارزش ساختمان، تعداد کارکنان، دستمزد مستقیم، ساعت کار مستقیم

د) ارزش ساختمان، دستمزد مستقیم، تعداد کارکنان، ساعت کار مستقیم

۱۱ــ برای ساختن یک واحد محصول، ۶ کیلو مواد به نرخ ۲۰۰ ریال و ۶ ساعت کار مستقیم به نرخ ۱۰۰ریال و سربار ساخت به نرخ ۵۰ ریال در ساعت جذب می‌گردد. بهای تمام شدهٔ یک واحد محصول، کدام است؟

الف) ۲،۱۰۰ ریال ب) ۱۸۵۰ ریال

ج) ۱،۸۰۰ ریال د) ۳۵۰ ریال

۱۲ــ در یک کارخانه، ۵۰ نفر کارگر روزانه ۸ ساعت و در سال ۲۵۰ روز مشغول به‌کار می‌باشند، سربار ساخت در ابتدای دورهٔ مالی، مبلغ ۱۲،۴۰۰،۰۰۰ ریال برآورد شده است. نرخ جذب سربار براساس ساعت کار مستقیم کدام است؟

الف) ۶،۲۰۰ ریال ب) ۱۲۴ ریال

ج) ۹۹۲ ریال د) ۳۱،۰۰۰ ریال

۱۳ــ سربار واقعی ۱۸۰،۰۰۰ ریال، سربار پیش‌بینی شده برای ۴،۰۰۰ ساعت کار مستقیم ۲۰۰،۰۰۰ ریال و ساعت کار واقعی انجام شده ۴،۱۰۰ ساعت می‌باشد. کسر یا اضافه جذب سربار کدام است؟

الف) ۲۰،۰۰۰ ریال اضافه جذب سربار ب) ۲۰،۰۰۰ ریال کسر جذب سربار

ج) ۲۵،۰۰۰ ریال اضافه جذب سربار د) ۲۵،۰۰۰ ریال کسر جذب سربار

۱۴ــ به ازای سربار جذب شده مربوط به مثال (۱۳)، کدام حساب با چه مبلغ بدهکار می‌شود؟

الف) حساب کنترل کالایِ در جریانِ ساخت ۲۰۵،۰۰۰ ریال

ب) حساب کنترل کالایِ در جریانِ ساخت ۲۰۰،۰۰۰ ریال

ج) حساب کنترل سربارِ ساخت ۲۰۵،۰۰۰ ریال

د) حساب کنترل سربارِ ساخت ۲۰۰،۰۰۰ ریال

۱۵ــ به ازای سربارِ جذب شده، کدام حساب بستانکار می‌شود؟

الف) حساب کنترل سربارِ ساخت ب) حساب کسر یا اضافه جذب سربار

ج) حساب کنترل کالای در جریان ساخت د) حساب قیمت تمام شدهٔ کالای فروش رفته

۱۶ــ سربار جذب شده، عبارت است از :

الف) مبلغی که براساس هزینه‌های واقعی جذب تولید می‌گردد.

ب) مبلغی که در ابتدای دورهٔ مالی به محصول سرشکن می‌شود.

ج) مبلغی که با توجّه به نرخ از پیش تعیین شدهٔ سربار و مبنای واقعی، به محصول سرشکن می‌گردد.

د) مبلغی که با توجّه به نرخ از پیش تعیین شدهٔ سربار و مبنای از پیش تعیین شده، به محصول سرشکن می‌گردد.

۱۷ــ هزینه‌های پیش‌بینی شدهٔ سربار، مبلغ ۱۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های واقعی سربار، ۹۰,۰۰۰ ریال، ساعت کار مستقیم پیش‌بینی شده، ۵,۰۰۰ ساعت می‌باشد. نرخ جذب سربار کدام است؟

الف) ۱۸ ریال　　ب) ۱۸٪　　ج) ۲۰٪　　د) ۲۰ ریال

۱۸ــ سربار پیش‌بینی شده، ۴۰۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های واقعی ۴۴۰,۰۰۰ ریال، ساعت کار پیش‌بینی شده ۸,۰۰۰ ساعت و ساعت کار واقعی ۷,۹۰۰ ساعت است. سربار جذب شده کدام است؟

الف) ۳۹۵,۰۰۰ ریال　　ب) ۴۳۴,۵۰۰ ریال

ج) ۴۴۰,۰۰۰ ریال　　د) ۴۰۰,۰۰۰ ریال

۱۹ــ با توجّه به اطّلاعات مثال (۱۸) کسر یا اضافه جذب سربار کدام است؟

الف) ۴۰,۰۰۰ ریال اضافه جذب　　ب) ۴۰,۰۰۰ ریال کسر جذب

ج) ۴۵,۰۰۰ ریال کسر جذب　　د) ۴۵,۰۰۰ ریال اضافه جذب

۲۰ــ در یک کارخانه که دارای دو دایرهٔ تولیدی است، هزینه‌های پیش‌بینی شدهٔ دوایر به ترتیب ۱۹۵,۰۰۰ریال و ۲۱۶,۰۰۰ ریال و ساعت کار پیش‌بینی شده به‌ترتیب ۵,۰۰۰ ساعت و ۴,۵۰۰ ساعت و سربار واقعی به‌ترتیب ۲۰۱,۶۰۰ ریال و ۲۲۵,۶۰۰ ریال می‌باشد. ساعت کار واقعی انجام شده به‌ترتیب ۴,۸۰۰ ساعت و ۴,۷۰۰ ساعت می‌باشد. نرخ جذب سربار به‌ترتیب کدام است؟

الف) ۴۰ ریال و ۵۰ ریال　　ب) ۴۲ و ۴۸ ریال

ج) ۴۳/۵ و ۴۳/۵ ریال　　د) ۳۹ و ۴۸ ریال

ج ــ مسائل

۱ــ۵ــ کارخانه تولیدی اترک، دارای سه دایرهٔ تولیدی و دو دایرهٔ خدماتی می‌باشد. هزینه‌های عمومی پیش‌بینی شده این کارخانه در شش ماههٔ اوّل سال جاری، چنین است :

هزینهٔ استهلاک ماشین آلات۳۰۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمهٔ حوادث ۴۰۰,۰۰۰ ریال،

هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۵۰۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ اجاره محل ۶۰۰,۰۰۰ ریال

ضمناً اطّلاعات زیر در دست است :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	خدماتی الف	خدماتی ب
ساعت کار مستقیم	۱۰,۰۰۰	۶,۰۰۰	۴,۰۰۰	۲,۵۰۰	۲,۵۰۰
مساحت زیربنا	۸۰	۶۰	۴۰	۱۰	۱۰
ارزش ماشین آلات	۸,۰۰۰,۰۰۰	۴,۰۰۰,۰۰۰	ــ	ــ	ــ
تعداد کارکنان	۳۵	۲۵	۱۰	۵	۵

مطلوب است :

تسهیم اوّلیه هزینه‌های فوق به دوایر تولیدی و دوایر خدماتی در جدول تسهیم اوّلیه.

۲ــ۵ــ کارخانه تولیدی جلفا، دارای دو دایره تولیدی ۱ و ۲، همچنین دو دایرهٔ خدماتی «الف» و «ب» می‌باشد. هزینه‌های زیر در سال جاری، در این کارخانه انجام شده است :

هزینهٔ استهلاک ماشین آلات ۴۸۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمهٔ حوادث ۱۸۰,۰۰۰ریال و هزینهٔ سوخت و روشنایی ۹۰,۰۰۰ ریال

ضمناً اطّلاعات زیر، مربوط به دوایر تولیدی و دوایر خدماتی می‌باشد :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	خدماتی الف	خدماتی ب
تعداد کارکنان	۳۰	۱۵	۱۰	۵
مساحت زیربنا	۴۰	۳۰	۲۰	۱۰
تعداد تولید	۲۷۰۰	۹۰۰	ـ	ـ

مطلوب است :

۱ــ تسهیم اوّلیه هزینه‌های فوق به دوایر تولیدی و خدماتی، با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه با ذکر مبنای تسهیم

۲ــ تسهیم ثانویهٔ هزینه دوایر خدماتی به دوایر تولیدی به‌روش یکطرفه. (اولویت با دایرهٔ خدماتی است که دارای هزینه بیشتریست).

توجه: مبنای تسهیم برای دایرهٔ خدماتی الف، تعداد کارکنان و برای دایرهٔ خدماتی ب، تعداد تولید می‌باشد.

۳ــ۵ــ کارخانه ارس، با سه دایرهٔ تولیدی و دو دایرهٔ خدماتی مشغول به‌کار است.

هزینه‌های غیر مستقیم برآورد شده در شش ماهه اوّل سال، چنین است :

هزینهٔ استهلاک ماشین آلات ۶۰۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ حرارت مرکزی ۴۵۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ رفاهی کارکنان ۲۸۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی ۱۶۰,۰۰۰ ریال، هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۱۲۵,۰۰۰ ریال.

سایر اطّلاعات برای تسهیم این هزینه‌ها، عبارتند از :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	خدماتی الف	خدماتی ب
تعداد کارکنان	۱۵۰	۷۵	۱۰۰	۲۵	۵۰
دستمزد مستقیم	۲۵۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۱۵۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۸۰,۰۰۰
ساعت کار ماشین	۹۰۰	۶۰۰	۵۰۰	ـ	ـ
ساعت کار مستقیم	۹۰۰	۶۰۰	۵۰۰	۳۰۰	۲۰۰
مساحت زیربنا	۵۰۰	۴۰۰	۳۰۰	۱۰۰	۲۰۰

مطلوب است :

۱ــ تسهیم اوّلیه هزینه‌های غیرمستقیم بین دوایر تولیدی و دوایر خدماتی با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه و ذکر مبنای تسهیم.

۲ــ تسهیم ثانویّه هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی به‌روش یکطرفه، با استفاده از جدول تسهیم ثانویّه (مبنای تسهیم برای هر دو دایره، ساعت کار مستقیم می‌باشد.)

۳ــ محاسبهٔ نرخ جذب سربار، براساس ساعت کار مستقیم برای هریک از دوایر تولیدی

۴ــ۵ــ شرکت تولیدی کرخه، دارای سه دایرهٔ تولیدی و سه دایرهٔ خدماتی می‌باشد. هزینه‌های عمومی پیش‌بینی شده برای سال مالی جاری، چنین است :

هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۶۰۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ سوخت و روشنایی ۳۰۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ نیروی برق صنعتی کارخانه ۲۵۰,۰۰۰ ریال و هزینهٔ استهلاک ماشین آلات ۲۵۰,۰۰۰ریال

اطّلاعات زیر نیز از دوایر تولیدی و خدماتی موجود است :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	خدماتی الف	خدماتی ب	خدماتی ج
مساحت زیربنا	۱۰۰	۱۰۰	۲۰۰	۲۰	۴۰	۴۰
ساعت کار مستقیم	۱۵،۰۰۰	۱۵،۰۰۰	۲۰،۰۰۰	۲،۵۰۰	۶،۰۰۰	۱،۵۰۰
ارزش ماشین آلات	۵،۰۰۰،۰۰۰	۲،۵۰۰،۰۰۰	۱،۰۰۰،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰	ـ	۵۰،۰۰۰
ساعت کار ماشین	۵،۰۰۰	۳،۰۰۰	۲،۰۰۰	۱،۰۰۰	ـ	۱،۵۰۰

مطلوب است :

۱ــ تسهیم اوّلیه هزینه‌های فوق به دوایر خدماتی و تولیدی، با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه

۲ــ تسهیم یکطرفهٔ هزینه‌های دوایر خدماتی به دوایر تولیدی با استفاده از جدول تسهیم ثانویّه (مبنای تسهیم، مساحت زیربنا می‌باشد.)

۳ــ محاسبهٔ نرخ جذب سربار براساس ساعت کار مستقیم برای هریک از دوایر تولیدی.

۵ــ۵ــ شرکت سهامی کارون، دارای سه دایرهٔ تولیدی و دو دایرهٔ خدماتی است که محصولات تکمیل شده در دوایر تولیدی به انبار کالای ساخته شده منتقل می‌گردند. (دوایر خدماتی به دوایر تولیدی، سرویس می‌دهند.)

در ابتدای دورهٔ مالی، براساس برنامهٔ تولید و به‌دلیل بودجه‌بندی، هزینه‌های غیرمستقیم کارخانه شامل هزینه‌های غیرمستقیم ادارات تولیدی ۱ و ۲ و ۳ و هزینه‌های دوایر خدماتی الف و ب، به‌صورت زیر برآورد شده است.

هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۳،۷۸۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ اجارهٔ ساختمان ۳،۲۰۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ استهلاک ماشین آلات ۶،۰۰۰،۰۰۰ ریال، هزینه‌های رفاهی کارکنان ۱،۸۰۰،۰۰۰ ریال و هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی کارکنان ۵۵۲،۰۰۰ ریال

سایر اطّلاعات، چنین است :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	خدماتی الف	خدماتی ب
دستمزد مستقیم	۴،۲۰۰،۰۰۰	۳،۲۱۰،۰۰۰	۲،۷۳۰،۰۰۰	۵۰۰،۰۰۰	۴۰۰،۰۰۰
تعداد تولید	۱۲،۰۰۰	۸،۰۰۰	۵،۰۰۰	ـ	ـ
تعداد کارکنان	۱۵۰	۱۰۰	۱۴۰	۴۰	۲۰
مساحت زیربنا	۶۰۰	۵۰۰	۷۶۰	۵۰	۹۰
ساعت کار مستقیم	۱۵،۰۰۰	۸،۰۰۰	۴،۰۰۰	۱،۰۰۰	۲،۰۰۰

مطلوب است :

۱ــ تسهیم اوّلیّهٔ هزینه‌های غیر مستقیم بین دوایر با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه.

۲ــ تسهیم ثانویّه هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی به‌روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویّه، (مبنای تسهیم برای دوایر خدماتی، ساعت کار مستقیم می‌باشد.)

۳ــ پس از انجام تسهیم ثانویّه، نرخ جذب سربار را برای هر سه دایرهٔ تولیدی براساس ساعت، کار مستقیم، به‌طور جداگانه و درصورت لزوم تا سه رقم اعشار، محاسبه نمایید.

۴ــ اگر در پایان دورهٔ مالی در هریک از ادارات تولیدی ۱ و ۲ و ۳ به‌ترتیب ۱۴،۰۰۰ ساعت، ۹،۵۰۰ ساعت و ۳،۸۰۰ ساعت کار مستقیم انجام شده باشد، سربار جذب شدهٔ هر دایرهٔ تولیدی را به تاریخ پایان دوره مالی، طی یک آرتیکل در دفتر روزنامه ثبت نمایید.

۵ــ درصورتی که جمع هزینه‌های غیرمستقیم انجام شده در پایان دورهٔ مالی، مبلغ ۱۵،۸۶۲،۰۰۰ ریال باشد، ثبت روزنامهٔ مربوط به هزینه‌های واقعی سربار را انجام دهید.

۶ــ ثبت روزنامه مربوط به کسر یا اضافه جذب سربار را بنویسید.

۶ــ۵ــ شرکت سهامی پاینده، دارای سه دایرهٔ تولیدی ۱ و ۲ و ۳ و دو دایرهٔ خدماتی الف و ب می‌باشد که به دوایر تولیدی سرویس می‌دهند.

این شرکت، در ابتدای دورهٔ مالی به‌منظور بودجه بندی با توجّه به برنامهٔ تولید هزینه‌های غیرمستقیم دوایر تولیدی ۱ و ۲ و ۳ و هزینه دوایر خدماتی الف و ب را به‌صورت زیر برآورد نموده است :

هزینهٔ استهلاک ساختمان ۶،۴۰۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ رفاهی کارکنان ۳،۶۰۰،۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمه‌های اجتماعی کارکنان ۱،۱۰۴،۰۰۰ ریال، هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۳،۷۸۰،۰۰۰ ریال و هزینهٔ استهلاک ماشین‌آلات ۱،۲۰۰،۰۰۰ ریال

سایر اطّلاعات، چنین است :

شرح	تولیدی ۱	تولیدی ۲	تولیدی ۳	خدماتی الف	خدماتی ب
تعداد کارکنان	۱۵۰	۱۰۰	۱۴۰	۴۰	۲۰
دستمزد مستقیم	۴،۲۰۰،۰۰۰	۳،۲۱۰،۰۰۰	۲،۷۳۰،۰۰۰	۵۰۰،۰۰۰	۴۰۰،۰۰۰
تعداد تولید	۱۲،۰۰۰	۸،۰۰۰	۵،۰۰۰	ــ	ــ
مساحت زیربنا	۶۰۰	۵۰۰	۷۶۰	۵۰	۹۰
ساعت کار مستقیم	۱۵،۰۰۰	۸،۰۰۰	۴،۰۰۰	۱،۰۰۰	۲،۰۰۰

مطلوب است :

۱ــ تسهیم اوّلیه هزینه‌های غیرمستقیم بین دوایر تولیدی و دوایر خدماتی با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه

۲ــ تسهیم ثانویّه هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی به‌روش یکطرفه با استفاده از جدول تسهیم ثانویّه. (مبنای تسهیم برای دوایر خدماتی، ساعت کار مستقیم می‌باشد.)

۳ــ نرخ جذب سربار را برای هر دایرهٔ تولیدی، براساس ساعت کار مستقیم محاسبه کنید.

۴ــ درصورتی که تا پایان دورهٔ مالی در دوایر تولیدی ۱ و ۲ و ۳ به‌ترتیب ۱۴،۵۰۰ ساعت، ۹،۰۰۰ ساعت و ۳،۹۰۰ ساعت کار مستقیم انجام شده باشد، سربار جذب شدهٔ هر سه دایرهٔ تولیدی را به تاریخ پایان دوره، طی یک آرتیکل، در دفتر روزنامه ثبت کنید.

۵ــ در پایان دوره مالی کلّ هزینه‌های غیر مستقیم انجام شده در کارخانه مبلغ ۱۴،۷۲۸،۰۰۰ ریال می‌باشد. این مبلغ را طی یک آرتیکل ثبت کنید.

۶ــ کسر یا اضافه جذب سربار را در دفتر روزنامه ثبت کنید.

۷ــ۵ــ کارخانه کامیاب، دارای دو دایرهٔ تولیدی الف و ب و سه دایرهٔ خدماتی یک و دو و سه می‌باشد.

هزینه‌های غیرمستقیم پیش‌بینی شده در ابتدای یک دورهٔ مالی در این کارخانه، چنین است :

هزینهٔ بیمه ساختمان و تأسیسات ۴۵۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ بیمهٔ حوادث ۲۷۰,۰۰۰ ریال،
هزینهٔ سالن غذاخوری ۱,۰۸۰,۰۰۰ ریال، هزینهٔ برق مصرفی ۱۸۰,۰۰۰ ریال،
هزینه‌های اداری و تشکیلاتی ۶۷۵,۰۰۰ ریال و هزینهٔ برق صنعتی ۱۴۰,۰۰۰ ریال.
اطّلاعات لازم برای تسهیم هزینه‌های غیر مستقیم بین دوایر تولیدی و خدماتی، چنین است :

شرح	دوایر تولیدی		دوایر خدماتی		
	الف	ب	۱	۲	۳
ارزش ساختمان و تأسیسات (ریال)	۶۰۰,۰۰۰	۸۰۰,۰۰۰	۲۰۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰	۱۰۰,۰۰۰
تعداد کارکنان (نفر)	۹۰	۶۰	۵	۱۰	۱۵
مساحت زیربنا (متر مربع)	۱,۴۴۰	۱,۰۸۰	۱۸۰	۵۴۰	۳۶۰
ساعت کار مستقیم	۱,۸۰۰	۱,۵۰۰	۹۰۰	۲۰۰	۶۰۰
ساعت کار ماشین	۴,۰۰۰	۳,۰۰۰	ـ	ـ	ـ

مطلوب است :
۱ــ تسهیم اوّلیه هزینه‌های برآورد شده بین دوایر تولیدی و خدماتی با استفاده از جدول تسهیم اوّلیه
۲ــ تسهیم ثانویّه هزینهٔ دوایر خدماتی به دوایر تولیدی به‌روش یکطرفه با توجّه به دو نظر :
ــ اولویت تسهیم، به‌ترتیب، با دوایر خدماتی سه و دو و یک است.
ــ مبنای تسهیم برای دوایر خدماتی یک و دو، مساحت زیربنا و برای دایرهٔ خدماتی ۳ تعداد کارکنان است.
۳ــ محاسبهٔ نرخ جذب سربار برای هریک از دوایر تولیدی براساس ساعت کار مستقیم.
۴ــ درصورتی که در دایرهٔ تولیدی «الف»، طی دورهٔ مالی ۱,۷۰۰ ساعت و در دایرهٔ تولیدی «ب» نیز ۱,۷۰۰ ساعت کار انجام شده باشد، سربار جذب شده توسط هریک از دوایر تولیدی را محاسبه و ثبت نمایید.
۵ــ هزینه‌های واقعی انجام شده طی دوره مالی جمعاً مبلغ ۲,۹۶۵,۰۰۰ ریال می‌باشد که پس از تسهیم اوّلیه و ثانویّه، سهم هریک از دوایر تولیدی در جدول زیر نشان داده شده است.

عنوان هزینه	دایرهٔ تولیدی الف	دایرهٔ تولیدی ب	جمع
هزینهٔ بیمه ساختمان و تأسیسات	۱۹۲,۸۵۷	۲۵۷,۱۴۳	۴۵۰,۰۰۰
هزینهٔ بیمه حوادث	۱۸۰,۰۰۰	۱۲۰,۰۰۰	۳۰۰,۰۰۰
هزینهٔ سالن غذاخوری	۶۷۸,۰۰۰	۴۵۲,۰۰۰	۱,۱۳۰,۰۰۰
هزینهٔ برق مصرفی	۱۱۴,۲۸۵	۸۵,۷۱۵	۲۰۰,۰۰۰
هزینه‌های اداری و تشکیلاتی	۴۱۷,۲۷۳	۳۴۷,۷۲۷	۷۶۵,۰۰۰
هزینهٔ برق صنعتی	۶۸,۵۷۱	۵۱,۴۲۹	۱۲۰,۰۰۰
جمع	۱,۶۵۰,۹۸۶	۱,۳۱۴,۰۱۴	۲,۹۶۵,۰۰۰

هزینه‌های واقعی را به تاریخ پایان دورهٔ مالی در دفتر روزنامه ثبت نمایید.
۶ــ ثبت آرتیکل مربوط به اضافه یا کسر جذب سربار در دفتر روزنامه.
۷ــ ثبت بستن حساب اضافه یا کسر جذب سربار در دفتر روزنامه.

فهرست منابع و مآخذ

۱ــ آبنوس، سورن، حسابداری صنعتی (جلد اول)، انتشارات ترمه، تهران، ۱۳۸۷، چاپ ۱۹.
۲ــ عالی‌ور،عزیز، حسابداری صنعتی یک، انتشارات مرکز تحقیقات تخصصی حسابداری و حسابرسی سازمان حسابرسی، تهران، ۱۳۸۴.
۳ــ ظریف فرد، احمد و افسر، امیر، حسابداری صنعتی(۱)، انتشارات نسیم حیات قم، ۱۳۸۰.
۴ــ وزارت آموزش و پرورش، حسابداری صنعتی، تهران، ۱۳۷۲.
۵ــ قانون کار مصوب ۱۳۶۹.

